

PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDITOR DALAM PELAKSANAAN PROGRAM AUDIT

(Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik)

Disertasi untuk Memperoleh Derajat Doktor Ilmu Ekonomi
Konsentrasi Akuntansi pada Universitas Diponegoro Semarang



Adanan Silaban

NIM: C5BOO5001

PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
UNIVERSITAS DIPONEGORO

SEMARANG

2009

Halaman Persetujuan

Disertasi

**PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDITOR DALAM
PELAKSANAAN PROGRAM AUDIT**

(Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik)

**Adanan Silaban
NIM C5B005001**

Semarang, Mei 2009

**Telah disetujui untuk dipertahankan terhadap sanggahan
Senat Universitas Diponegoro Semarang oleh:**

Promotor

Prof Dr. Imam Ghozali, M. Com., Akt.

(Co-Promotor)

Prof. Dr. M Syafruddin, M. Si., Akt.

Dr. H. M. Nasir, M. Si., Akt

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Adanan Silaban

NIM : C5B005001

menyatakan dengan sesungguhnya bahwa disertasi dengan judul: “Perilaku Disfungsional Auditor Dalam Pelaksanaan Program Audit (Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik)” adalah benar hasil karya saya sendiri dan belum pernah digunakan untuk memperoleh gelar keilmuan dimanapun. Karya ilmiah ini sepenuhnya hasil karya saya, kecuali kutipan-kutipan yang telah penulis sebutkan sumbernya. Oleh karena itu, semua isi disertasi ini menjadi tanggungjawab saya.

Apabila dikemudian hari ditemukan hal-hal yang tidak sesuai dengan pernyataan saya, saya bersedia mempertanggungjawabkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, Mei 2009

Penulis

Adanan Silaban

ABSTRAK

Penelitian ini menguji model perilaku audit disfungsional dengan menghubungkan karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional multi-dimensi) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Model perilaku audit disfungsional yang diuji adalah perilaku reduksi kualitas audit (RKA) dan perilaku *underreporting of time* (URT). Secara spesifik, tujuan utama penelitian ini adalah untuk menguji; (1) pengaruh *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan, (2) pengaruh *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), dan (3) pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Lebih lanjut, tujuan sekunder penelitian ini menguji pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Penelitian dilakukan dengan metode survei pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi pada tiga kota besar di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya, dan Medan. Unit analisis adalah individu auditor pada semua posisi yaitu; junior, senior, supervisor, manajer, dan partner. Sampel penelitian sebanyak 348 responden yang bekerja di 9 KAP Afiliasi dan 34 KAP Non-Afiliasi. Analisis data dilakukan dengan model persamaan struktural.

Hasil penelitian menunjukkan *locus of control* eksternal berpengaruh positif signifikan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Komitmen profesional afektif berhubungan secara terbalik dengan perilaku RKA, tetapi hubungannya dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT tidak signifikan. Pengaruh komitmen profesional kontinu terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) tidak signifikan. Komitmen profesional normatif berhubungan secara terbalik dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh positif signifikan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Posisi auditor di KAP dan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hasil penelitian juga menunjukkan pengaruh langsung *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) lebih kuat dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

Kata Kunci: Perilaku Audit Disfungsional, Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan, *Locus of Control*, Komitmen Profesional Multi-Dimensi

ABSTRACT

This study exams dysfunctional audit behaviors model by relating auditor's individual characteristics (locus of control and multi-dimensions professional commitment) and perceived time budget pressure. The dysfunctional audit behaviors model examined are audit quality reduction (AQR) and underreporting of time (URT) behaviors. Specifically, the primary purposes of this study is to examines; (1) influence of locus of control and dimension of professional commitment dimension to perceived time budget pressure, (2) influence of locus of control and dimension of professional commitment to dysfunctional audit behaviors (AQR and URT), and (3) influence of perceived time budget pressure to dysfunctional audit behaviors (AQR and URT). Moreover, the secondary purposes of this study is to examines affect of auditor position and type of audit firms to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors model.

This study conducted with survey method on auditors working in affiliated and non-affiliated audit firms at three mayor cities in Indonesia i.e; Jakarta, Surabaya, and Medan. Unit analyses are individual auditors at all positions i.e; junior, senior, supervisor, manager, and partner. Research samples are 348 respondents working at 9 affiliated and 34 non-affiliated audit firms. This research uses structural equation model as data analysis.

The results of this study sugget external locus of control has positive and significant influence to perceived time budget pressure and dysfunctional audit behaviors (AQR and URT). Affective professional commitment has negatif assosiated with AQR behavior, but it relationship with perceived time budget pressure and URT behavior is not significant. The influence of continuance professional commitment to perceived time budget pressure and dysfunctional audit behaviors (AQR and URT) is not significant. Normative profesional commitment is inversely related to perceived time budget pressure and dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors. Perceived time budget pressure has positive and significant influence to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors. Auditor position in audit firms and type of audit firms affect dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors model. The results also suggest direct affect locus of control and dimension of professional commitment to dysfunctional audit behaviors (AQR and URT) stronger than indirect affect through perceived time budget pressure.

Keywords: Dysfunctional Audit Behaviors, Perceived Time Budget Pressure, *Locus of Control*, Multi-dimension Professional Commitment.

INTISARI

Bukti empiris dari hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat ancaman terhadap penurunan kualitas audit akibat perilaku audit disfungsional yang kadang-kadang dilakukan auditor pada pelaksanaan program audit (misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004). Perilaku audit disfungsional merupakan setiap tindakan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a). Pada literatur auditing, tindakan-tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung disebut perilaku reduksi kualitas audit (RKA), sedangkan yang dapat mereduksi kualitas audit secara tidak langsung disebut perilaku *underreporting of time* (URT).

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional adalah kendala anggaran waktu (misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004). Kendala anggaran waktu dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam pelaksanaan program audit akibat ketidakseimbangan antara waktu yang tersedia dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas audit, yang selanjutnya mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT).

Penelitian ini menguji model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dengan menghubungkan karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional multi-dimensi) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Model perilaku audit disfungsional yang diuji dibangun berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu, literatur stres-kerja, teori proses transaksional, teori penanggulangan, dan model interaksional pengambilan keputusan. Secara spesifik tujuan utama penelitian ini adalah untuk menguji; (1) pengaruh *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan, (2) pengaruh *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), dan (3) menguji pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Lebih lanjut, tujuan sekunder penelitian ini adalah menguji pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Penelitian dilakukan dengan metode survei pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi pada tiga kota besar di Indonesia yaitu; Jakarta, Surabaya, dan Medan. Pengumpulan data dilakukan selama empat bulan yaitu mulai Januari sampai April 2008. Unit analisis adalah individu auditor meliputi seluruh posisi pada hirarki organisasi KAP yaitu; junior, senior, supervisor, manajer, dan partner. Sebanyak 348 responden berpartisipasi pada penelitian ini yang bekerja pada 9 (sembilan) KAP Afiliasi dan 34 KAP Non-Afiliasi. Metode analisis data adalah model persamaan struktural dengan bantuan program AMOS.

Hasil pengujian atas model pengukuran, model persamaan struktural secara keseluruhan, dan model persamaan struktural sub grup posisi auditor dan tipe KAP menunjukkan model fit dengan data. Hasil pengujian atas reliabilitas dan validitas konstruk juga menunjukkan semua konstruk memiliki validitas konvergen yang baik. Selanjutnya hasil evaluasi atas asumsi-asumsi model persamaan struktural menunjukkan data penelitian memiliki distribusi normal, bebas dari data *outliers*, dan tidak terdapat multikolinearitas.

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, penelitian ini menghasilkan beberapa temuan yang dapat dirangkum sebagai berikut. **Pertama**, *locus of control* eksternal berpengaruh positif signifikan terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Komitmen profesional afektif berhubungan terbalik dengan perilaku RKA, tetapi hubungannya dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT tidak signifikan. Hubungan antara komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) tidak signifikan. Komitmen profesional normatif berhubungan terbalik dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Selanjutnya tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh positif signifikan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Kedua, posisi auditor di KAP dan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hubungan positif antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan lebih kuat pada auditor posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner). Hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT lebih kuat pada auditor pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dibandingkan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior).

Hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan KAP Non-Afiliasi. Hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan KAP Afiliasi. Hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan KAP Non-Afiliasi. Hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan KAP Afiliasi. Hubungan positif antara *locus of control* dengan perilaku (URT) lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan KAP Non-Afiliasi.

Ketiga, pengaruh langsung *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) lebih kuat dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu. Meskipun demikian, pengaruh tidak langsung tidak dapat diabaikan karena

memperkuat pengaruh langsung *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Temuan penelitian ini memberi kontribusi pada literatur akuntansi keperilakuan, khususnya studi tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) yang memiliki implikasi teoritis dan praktis sebagai berikut. Secara teoritis, temuan penelitian ini mengkonfirmasi hasil-hasil penelitian terdahulu dan memberikan pengetahuan baru tentang pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Temuan pengaruh *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional memberikan dukungan empiris terhadap teori proses transaksional dan teori penanggulangan. Bukti pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) memberikan dukungan empiris terhadap model interaksional pengambilan keputusan.

Secara praktis, hasil penelitian ini bermanfaat sebagai masukan bagi pimpinan KAP dalam mengevaluasi kebijakan untuk menciptakan lingkungan kerja yang dapat memitigasi kemungkinan auditor melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Kebijakan tersebut meliputi berbagai aspek berikut; penyusunan anggaran waktu audit, sistem evaluasi terhadap kinerja personel auditor, rekrutmen auditor baru, program pengembangan profesional, dan sosialisasi atas tujuan dan nilai-nilai profesi.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat digunakan sebagai arah untuk penelitian mendatang. Penelitian mendatang dapat dilakukan dengan menginvestigasi karakteristik individual auditor lainnya yang mungkin berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional. Menarik untuk diteliti pengaruh interaksi antara karakteristik individual auditor dan faktor-faktor situasional terhadap perilaku audit disfungsional. Terakhir penelitian mendatang dapat juga dilakukan dengan membangun model yang lebih komprehensif yaitu dengan menguji secara serentak variabel-variabel yang ditemukan berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) pada penelitian ini dan pada penelitian-penelitian terdahulu.

SUMMARY

The empirical evidences from previous researches show audit quality is being threatened by dysfunctional behaviors which are sometimes practiced by auditor in the conduct of their works (such as; Alderman and Deitrick, 1982; Kelley and Margheim, 1990; Otley and Pierce, 1996a; Pierce and Sweeney, 2004). The dysfunctional audit behavior is defined as any auditor action at performance of audit program both directly or indirectly can reduce audit quality (Kelley and Margheim, 1990; Otley and Pierce, 1996a). In auditing literature, the actions that can reduce audit quality directly are called as audit quality reduction (AQR) behaviors, meanwhile the actions that can reduce audit quality indirectly are called as *underreporting of time* (URT) behaviors.

The results of previous studies show that main factor driving auditors to commit dysfunctional audit behavior is time budget constraint (i.e.; Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004). Time budget constraint rises auditor felt the pressured in performing the audit tasks because imbalance between time available and time needed to finish audit program, thus it drive auditor to commit dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors.

This study examines dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors model through relating auditor individual characteristics (locus of control and multi-dimension professional commitment) with perceived time budget pressure. The dysfunctional audit behavior model examined is built based on result of previous studies, occupational-stress literatures, transactional process theory, coping theory, and interactional decision making model. Specifically, the primary purposes of this study is to examine; (1) influence of *locus of control* and dimension of professional commitment to perceived time budget pressure, (2) influence of *locus of control* and dimension of professional commitment to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors, and (3) influence of perceived time budget pressure to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors. Moreover, the secondary purposes of this study is to examine affect of auditor position and types of audit firms to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors model.

This study is conducted with survey method on auditor working in Affiliated and Non-affiliated audit firms in three mayor cities in Indonesia, i.e.: Jakarta, Surabaya, and Medan. Data collection is done during four months start from January to April 2008. The unit analysis is auditors in all positions at organizational hierarchy audit firms, i.e.: junior, senior, supervisor, manager, and partner. The sample of this research are 348 respondents working for 9 (nine) Affiliated and 34 Non-Affiliated audit firms. Data analysis method is structural equation model with AMOS program.

The results of examining measurement model, structural equation model, and sub group structural equation model of auditor position and audit firms types show that all model fit with data. Result of construct reliability and validity also state all constructs have good convergent validity. Moreover, evaluation result on

assumptions of structural equation model show that research data have normal distribution, free from outliers data, and there is no multicollinearity.

Based on result of data analysis and testing of hypotheses, this study results several findings that could be summarized as follows. First, external locus of control has positive and significant influence to perceived time budget pressure and dysfunctional audit behavior (AQR and URT). Affective professional commitment is negatif asosiated with AQR behavior, but it relationship with perceived time budget pressure and URT behaviors are not significant. Relationship between continuance professional commitment with perceived time budget pressure and dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors are not significant. Normative professional commitment is inversely related to level of perceived time budget pressure and to incidence of dysfunctional audit behavior (AQR and URT). Moreover, perceived time budget pressure has positive and significant influence to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors.

Second, auditor position in audit firms and audit firms type has influence to dysfunctional audit (AQR and URT) behaviors model. The positive relationship between external locus of control and perceived time budget pressure is stronger at low level (junior and senior) of auditor position than auditor position at up level (supervisor, manager, and partner). The negative relationship normative professional commitment with URT behavior is stronger at up level auditor (supervisor, manager, and partner) than low level position auditor (junior and senior).

The positive and significant relationship of external locus of control with AQR behavior is stronger at auditor worked in Affiliated audit firms than Non-Affiliated audit firms. The negative and significant relationship of affective professional commitment with AQR behavior is stronger at auditor worked in Non-Affiliated audit firms than they worked in Affiliated audit firms. The negative and significant relationship of normative professional commitment with AQR behavior stronger at auditor worked in affiliated audit firms than non-affiliated audit firms. The positive and significant relationship of perceived time budget pressure with AQR behavior stronger at auditor worked in non-affiliated audit firms than afliated audit firms. The positive and significant relationship of eksternal locus of control with URT behavior stronger at auditor worked in affiliated audit firms than non-affiliated audit firms.

Third, direct influence of locus of control and dimension of professional commitment to dysfunctional audit behavior (AQR and URT) is stronger than indirect influence through time budget pressure. Meanwhile, indirect influence can not neglected because strengthen direct influence of locus of control and dimension of professional commitment dimension to dysfunctional audit (AQR and URT) behavior.

The findings of this study give contributions to behavioral accounting literature, specifically study of factors influencing to dysfunctional audit behaviors which has theoretical and practical implication. Theoretically, the empirical results did confirm some prior findings and also provided new insights concerning the affect

of auditor individual characteristic to perceived time budget pressure and dysfunctional audit behavior (AQR and URT) in performing audit program. The findings of affect of locus of control and professional commitment dimensions to perceived time budget pressure and dysfunctional audit behavior provided empirical support to transactional process theory and coping theory. The result affect of auditor position and types of audit firm's to dysfunctional audit behavior (AQR and URT) model provided empirical support to interactional decision making model.

Practically the result of this study provide contribution as input to audit firm's in evaluating policy to create work environment which can mitigate auditor possibility to conduct dysfunctional audit behavior (AQR and URT) in audit program performance. Those policies include area as follows; preparation of audit time budget, auditor personnel performance evaluation system, new auditor recruitment, professional development program, and socialization about goals and values of profession.

This study has several limitations that can be used as direction to future research. Future research can be done with investigate others auditor individual characteristic which possibly influence to dysfunctional audit behavior. Interesting to investigate the influence of interaction between auditor individual characteristic and situational factors to dysfunctional audit behavior. Finally, future research also can be done with develop more comprehensive model which test simultaneously variables that found influence to dysfunctional audit behavior (AQR and URT) in this study and in previous studies.

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan pada Tuhan yang Maha Pengasih atas kasih, bimbingan, penyertaan dan angurehNya sehingga penulis dapat menyelesaikan disertasi ini. Penulisan disertasi ini dimaksudkan untuk memenuhi salah satu syarat dalam memperoleh derajat Doktor Ilmu Ekonomi Bidang Akuntansi pada Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari tanpa bantuan dan dukungan dari berbagai pihak maka disertasi ini tidak akan selesai. Pada kesempatan ini saya menyampaikan penghargaan dan ucapan terimakasih kepada:

1. Prof. Dr. dr. Susilo Wibowo, Msc.Med., Sp. And., sebagai Rektor beserta jajarannya; Prof. Drs. Y. Warella, MPA., Phd., sebagai Direktur Pasca Sarjana beserta jajarannya; Dr. H. M. Chabachib sebagai dekan Fakultas Ekonomi beserta jajarannya; dan Prof. Dr. Imam Ghozali, M.Com, Akt sebagai Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi beserta jajarannya yang telah memberikan kesempatan pada penulis untuk menempuh dan menyelesaikan studi pada Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
2. Prof. Dr. H. Imam Ghozali, M.Com, Akt sebagai promotor yang penuh dengan keiklasan membimbing, mengarahkan dan memberi motivasi kepada penulis sejak awal studi sampai penyelesaian disertasi.
3. Prof. Dr. H. M. Syafruddin, M.Si., Akt dan Dr. H. M. Nasir, M.Si., Akt sebagai co-promotor yang bersedia meluangkan waktu dan dengan penuh ketulusan memberikan bimbingan, arahan dan motivasi dalam penyelesaian disertasi ini.

4. Prof. Dr. H. Arifin S., M. Com., Hons., Akt; DR. H. Abdul Rohman, M.Si., Akt, Dr. Sudarno, M.Si., Akt., dan Prof. Dr. Sugeng Wahyudi, sebagai anggota tim penguji internal yang memberikan masukan yang berharga dalam penyusunan disertasi ini.
5. Prof. Dr. Bambang Subroto, SE., MM., Akt. dari Universitas Brawijaya Malang yang bersedia sebagai penguji eksternal dan memberikan masukan yang berharga dalam penyempurnaan disertasi ini.
6. Seluruh staf pengajar program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang yang telah memberikan bekal ilmu yang sangat bermanfaat bagi penulis.
7. Seluruh staf administrasi program Doktor Ilmu Ekonomi dan Pasca Sarjana Universitas Diponegoro Semarang yang telah memberikan layanan administrasi dengan penuh keramahan yang sangat bermanfaat bagi penulis selama menempuh perkuliahan dan ujian-ujian.
8. Bapak Jend (Pur) Luhut P. Panjaitan MPA sebagai ketua Badan Pengurus Yayasan Universitas HKBP Nommensen beserta jajarannya, Dr. Ir. Jongker Tampubolon MSc sebagai Rektor beserta jajarannya, dan Drs. Oloan Simanjuntak MM sebagai Dekan Fakultas Ekonomi Universitas HKPBP beserta jajarannya yang memberikan kesempatan dan dana bagi penulis dalam menempuh program Doktor Ilmu Ekonomi di Universitas Diponegoro Semarang.

9. Teman sejawat Dosen dan saudara-saudaraku pegawai administrasi di Fakultas Ekonomi Universitas HKBP Nommensen Medan yang memberi dukungan materi dan doa kepada penulis sejak awal studi sampai penyelesaian disertasi ini.
10. Teman-teman pada Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang atas kerjasama dan dukungan yang diberikan kepada penulis.
11. Ungkapan terimakasih yang khusus dan istimewa penulis sampaikan kepada keluarga yaitu istri tercinta Dra. Ellis M. Panggabean M.Pd; anak-anak kami yang terkasih; Bona Tiffany P. Silaban, Christy Natalia R. Silaban, Jeremy Bonar Silaban, Alexander Natanael Silaban, dan putri bungsu Catherine Yohana Silaban; orang tua penulis (alm) Nikanor Silaban dan (alm) O Simarmata dan seluruh keluarga Silaban; mertua T. Panggabean dan ibu (alm) E br. Tobing serta seluruh keluarga Panggabean atas dukungan materi dan doa selama penulis menempuh pendidikan.

Penulis menyadari ada banyak kekurangan dan kelemahan dalam penulisan disertasi ini, oleh karena itu penulis mengharapkan saran dan kritik yang konstruktif guna perbaikan di masa yang akan datang. Selain itu, penulis mengharapkan disertasi ini memberikan manfaat bagi pembaca dan pihak-pihak yang membutuhkan.

Semarang, Mei 2009
Penulis

Adanan Silaban

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
SURAT PERNYATAAN	iii
ABSTRAK	iv
ABSTRACT	v
INTISARI.....	vi
SUMMARY	ix
KATA PENGANTAR	xii
DAFTAR ISI.....	xv
DAFTAR TABEL.....	xix
DAFTAR GAMBAR	xxii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xxiii
 BAB I PENDAHULUAN	 1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Perumusan Masalah	20
1.3 Orisinalitas Penelitian	22
1.4 Manfaat Penelitian	25
1.5 Tujuan Penelitian	26
 BAB II TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS....	 28
2.1. Perilaku Audit Disfungsional.....	28
2.1.1. Perilaku Reduksi Kualitas Audit.....	30
2.1.2. Perilaku <i>Underreporting of Time</i>	34
2.2. Penelitian-Penelitian Terdahulu Tentang Perilaku Audit Disfungsional	37
2.3. Anggaran Waktu Audit dan Perilaku Auditor.....	57
2.4. Model Teoritis Stres-Kerja.....	63

2.5. Teori Penanggulangan.....	68
2.6. Karakteristik Individu Auditor.....	71
2.6.1. <i>Locus of Control</i>	73
2.6.2. Komitmen Profesional	78
2.7. Posisi Auditor di KAP dan Ukuran atau Tipe KAP	84
2.7.1. Posisi Auditor di KAP.....	85
2.7.2. Ukuran atau Tipe KAP.....	88
2.8. Kerangka Teoritis dan Empiris Penelitian	90
2.8.1. Kerangka Teoritis Penelitian.....	90
2.8.2. Kerangka Empiris Penelitian.....	96
2.9. Pengembangan Hipotesis	102
2.9.1. <i>Locus of Control</i> dan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan	102
2.9.2. <i>Locus of Control</i> dan Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	104
2.9.3. Komitmen Profesional dan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan	108
2.9.4. Komitmen Profesional dan Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	110
2.9.5. Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan dan Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)	114
2.9.6. Pengaruh Posisi Auditor di KAP Terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)	118
2.9.7. Pengaruh Tipe KAP Terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)	119
BAB III METODE PENELITIAN	121
3.1. Populasi dan Sampel	121
3.2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	125
3.2.1. Perilaku Reduksi Kualitas Audit.....	126
3.2.2. Perilaku <i>Underreporting of Time</i>	128
3.2.3. Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan.....	129

3.2.4. <i>Locus of Control</i>	131
3.2.5. Komitmen Profesional	133
3.2.6. Posisi Auditor Pada KAP	135
3.2.7. Tipe Kantor Akuntan Publik	135
3.3. Desain Instrumen Penelitian	135
3.4. Teknik Pengumpulan Data	138
3.5. Teknik Analisis Data.....	140
3.5.1. Deskripsi Responden dan Data Penelitian	140
3.5.2. Pengujian Data	141
3.5.3. Tahapan Analisis Model Penelitian	146
3.6. Pengujian Hipotesis.....	152
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN	154
4.1. Deskripsi Responden dan Data Penelitian.....	154
4.1.1. Tingkat Pengembalian Kuesioner	154
4.1.2. Profil Responden.....	157
4.1.3. Deskriptif Variabel Penelitian.....	159
4.2. Hasil Pengujian Data	162
4.2.1. Pengujian Non-Response Bias	163
4.2.2. Pengujian Evaluasi Asumsi Model Persamaan Struktural	165
4.3. Hasil Pengujian Model Pengukuran	169
4.3.1. Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen	170
4.3.2. Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen.....	176
4.3.3. Reliabilitas dan Validitas Konstruk	181
4.4. Hasil Pengujian Full Model	185
4.4.1. Model Persamaan Struktural Perilaku RKA	185
4.4.2. Model Persamaan Struktural Perilaku URT.....	188
4.5. Hasil Pengujian Model Struktural Sub Grup	191
4.5.1. Sub Grup Posisi Auditor	192
4.5.2. Sub Grup Tipe KAP	196

4.6. Temuan Penelitian	200
4.6.1. Pengujian Hipotesis.....	200
4.6.2. Temuan Pelengkap	219
4.7 Pembahasan Hasil Penelitian	229
4.7.1. Pengaruh Locus Of Control Terhadap Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan	229
4.7.2. Pengaruh Locus Of Control Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	231
4.7.3. Pengaruh Komitmen Profesional Terhadap Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan	234
4.7.4. Pengaruh Komitmen Profesional Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	237
4.7.5. Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)	243
4.7.6. Pengaruh Posisi Auditor terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	244
4.7.7. Pengaruh Tipe KAP terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	247
BAB V KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN DAN SARAN ...	251
5.1 Kesimpulan	251
5.2 Implikasi Hasil Penelitian	258
5.2.1. Implikasi Teoritis	259
5.2.2 Implikasi Praktis	263
5.3 Keterbatasan Penelitian.....	267
5.4 Saran Untuk Penelitian Mendatang.....	268
DAFTAR PUSTAKA	270
GLOSARIUM.....	279
LAMPIRAN-LAMPIRAN	283

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1. Rangkuman Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu Tentang Perilaku Audit Disfungsional	49
Tabel 2.2 Rangkuman Penelitian-Penelitian Terdahulu Hubungan <i>Locus of Control</i> dengan Perilaku Auditor	77
Tabel 2.3 Rangkuman Penelitian-Penelitian Terdahulu Hubungan Komitmen Profesional dengan Perilaku Auditor	83
Tabel 3.1 Sebaran KAP Berdasarkan Tempat Kedudukan (Kota) dan Tipe KAP	122
Tabel 3.2 Distribusi Kuesioner Yang Disebar Berdasarkan Kota Kedudukan KAP dan Tipe KAP.....	124
Tabel 3.3 Indikator-Indikator Konstruk Perilaku RKA	127
Tabel 3.4 Indikator-Indikator Konstruk Perilaku <i>Underreporting Of Time</i>	129
Tabel 3.5 Indikator-Indikator Konstruk Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan	130
Tabel 3.6 Indikator-Indikator Konstruk <i>Locus of Control</i>	132
Tabel 3.7 Indikator-Indikator Konstruk Komitmen Profesional Multi-Dimensi	134
Tabel 3.8 Distribusi Kuesioner Yang Kembali Berdasarkan Kota Kedudukan KAP dan Tipe KAP.....	139
Tabel 3.9 Kriteria Indeks-Indeks Kesesuaian yang Baik	151
Tabel 4.1 Rincian Kuesioner Yang Disebar, Kembali dan Yang Digunakan Berdasarkan Tipe KAP dan Kota Kedudukan KAP	156
Tabel 4.2 Profil Responden.....	157
Tabel 4.3 Deskriptif Variabel Penelitian (N= 348).....	159
Tabel 4.4 Hasil Pengujian Non-Response Bias (Uji - t)	164
Tabel 4.5 Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen: Model Awal.....	172
Tabel 4.6 Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen: Model Revisi	175

Tabel 4.7 Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen: TAWD dan Perilaku RKA	178
Tabel 4.8 Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen: TAWD dan Perilaku URT.....	179
Tabel 4.9. Reliabilitas dan AVE Kontruk Penelitian	183
Tabel 4.10 Korelasi Antara Konstruk dan Akar Kuadrat AVE	184
Tabel 4.11 Statistik Deskriptif, Faktor Loading, Reliabilitas dan Validitas Konstruk	184
Tabel 4.12 Evaluasi Terhadap Indeks-Indeks Fit Model Persamaan Struktural Perilaku RKA.....	185
Tabel 4.13 Hasil Model Persamaan Struktural Perilaku RKA.....	187
Tabel 4.14 Evaluasi Terhadap Indeks-Indeks Fit: Model Persamaan Struktural Perilaku URT	188
Tabel 4.15 Hasil Model Persamaan Struktural Perilaku URT	190
Tabel 4.16 Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku RKA: Sub Grup Posisi Auditor.....	193
Tabel 4.17 Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku URT: Sub Grup Posisi Auditor.....	195
Tabel 4.18 Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku RKA: Sub Grup Tipe KAP	197
Tabel 4.19 Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku URT: Sub Grup Tipe KAP	199
Tabel 4.20 Rangkuman Hasil Pengujian Hipotesis 1 sampai dengan H6b	208
Tabel 4.21 Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku RKA antara Sub Grup Posisi Auditor dengan Full Model.....	209
Tabel 4.22 Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku URT antara Sub Grup Posisi Auditor dengan Full Model	212
Tabel 4.23 Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku RKA antara Sub Grup Tipe KAP dengan Full Model	214
Tabel 4.24 Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku URT antara Sub Grup Tipe KAP dengan Full Model.....	217
Tabel 4.25 Rangkuman Hasil Pengujian Hipotesis 7a sampai dengan 8b	219

Tabel 4.26 Pengaruh Langsung, Tidak Langsung dan Total Karakteristik Individual Auditor Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).....	220
Tabel 4.27 Perbandingan Nilai Koefisien Determinasi Model Persamaan Struktural Perilaku RKA dan URT: Full Model dan Sub Grup	222
Tabel 4.28 Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku RKA antara Grup Posisi Level Bawah dan Grup Posisi Level Atas	223
Tabel 4.29 Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku URT antara Grup Posisi Level Bawah dan Grup Posisi Level Atas	224
Tabel 4.30 Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku RKA antara Grup KAP Afiliasi dan Grup KAP Non-Afiliasi	226
Tabel 4.31 Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku URT antara Grup KAP Afiliasi dan Grup KAP Non-Afiliasi	228

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1 Model Teoritis Stres-Kerja.....	63
Gambar 2.2. Model Teoritis Perilaku Audit Disfungsional	95
Gambar 2.3. Model Empiris Perilaku Reduksi Kualitas Audit (RKA).....	100
Gambar 2.4. Model Empiris Perilaku <i>Undereporting of Time</i> (URT).....	101
Gambar 3.1 Model Perilaku RKA: Diagram Jalur Hubungan Kausalitas	147
Gambar 3.2 Model Perilaku URT: Diagram Jalur Hubungan Kausalitas	149
Gambar 4.1 Uji Konfirmatori Antar Konstruk Eksogen.....	171
Gambar 4.2. Uji Konfirmatori Antar Konstruk Eksogen Model-Revisi.....	174
Gambar 4.3 Uji Konfirmatori Antar Variabel Endogen: TAWD dan Perilaku RKA.....	177
Gambar 4.4 Uji Konfirmatori Antar Variabel Endogen: TAWD dan Perilaku URT	180
Gambar 4.5 Hasil Pengujian Full Model Persamaan Struktural Perilaku RKA	186
Gambar 4.6 Hasil Pengujian Full Model Struktural Perilaku URT	189

DAFTAR LAMPIRAN

	Halaman
Lampiran A Kuesioner Penelitian	283
Lampiran B Data Penelitian	293
Lampiran C Hasil Output Program SPSS	317
C1 Statistik Deskriptif Profil Responden	317
C2 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	319
C3 Hasil Uji Respon Bias (Uji-t).....	320
C4 Hasil Konversi Skore Menjadi <i>Standard score</i>	321
Lampiran D Hasil Output Program AMOS	323
D1 Hasil Pengujian Konfirmatori Antar Konstruk Eksogen	323
D2 Hasil Pengujian Konfirmatori Antar Konstruk Eksogen: Model-Revisi.....	328
D3 Hasil Pengujian Konfirmatori Antar Konstruk Endogen: TAWD dan Perilaku RKA	332
D4 Hasil Pengujian Konfirmatori Antar Konstruk Endogen: TAWD dan Perilaku URT.....	335
D5 Hasil Perhitungan Construct Reliability dan AVE.....	338
D6 Hasil Pengujian Full Model Perilaku RKA.....	340
D7 Hasil Pengujian Full Model Perilaku URT	368
D8 Hasil Pengujian Model Perilaku RKA: Sub Grup Posisi Auditor	390
D9 Hasil Pengujian Model Perilaku URT: Sub Grup Posisi Auditor	403
D10Hasil Pengujian Model Perilaku RKA: Sub Grup Tipe KAP	415
D11Hasil Pengujian Model Perilaku URT: Sub Grup Tipe KAP.	427
Lampiran E Daftar Riwayat Hidup	439

BAB I

PENDAHULUAN

Penelitian ini merupakan perluasan studi tentang determinan perilaku audit disfungsional yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit. Pada bagian awal diuraikan latar belakang penelitian dengan menjelaskan perilaku audit disfungsional yang diteliti, motivasi melakukan penelitian, dan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan tindakan audit disfungsional. Uraian berikutnya adalah karakteristik individual auditor yang diteliti dan masalah yang akan dijawab penelitian ini. Pada bagian akhir dikemukakan kontribusi dan tujuan penelitian.

1.1. Latar Belakang Masalah

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran laporan keuangan perusahaan yang diaudit. Pendapat auditor mengenai kewajaran laporan keuangan yang diaudit didasarkan atas evaluasi terhadap bukti-bukti audit yang diperoleh melalui pelaksanaan serangkaian prosedur audit. Hal ini sesuai dengan standar pekerjaan lapangan butir ketiga yang menyatakan “bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit” (IAI 2001, SA Seksi 150.02).

Dalam rangka mendapatkan bukti audit kompeten dan cukup, maka sebelum melaksanakan audit kantor akuntan publik (KAP) terlebih dahulu menyusun program audit (*audit program*) dan anggaran waktu audit (*audit time budget*). Program audit merupakan kumpulan dari prosedur audit yang harus dilaksanakan selama proses audit, sedangkan anggaran waktu audit merupakan taksiran atau estimasi waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan setiap prosedur audit (Fleming, 1980; Otley dan Pierce, 1996a). Penyusunan program audit dan anggaran waktu audit merupakan wujud kepatuhan KAP terhadap standar pekerjaan lapangan butir pertama yang mensyaratkan auditor harus merencanakan dan mengendalikan pekerjaannya secara efisien dan efektif (IAI 2001, SA Seksi 150.02).

Kepercayaan para pemakai laporan keuangan auditan terhadap profesi akuntan publik sangat bergantung pada kualitas audit yang dihasilkan KAP. Kualitas audit adalah probabilitas auditor dapat menemukan dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi dalam laporan keuangan yang diaudit (DeAngelo, 1980). Probabilitas auditor menemukan kekeliruan dan ketidakberesan dalam laporan keuangan yang diaudit dipengaruhi kemampuan teknis auditor (seperti; pendidikan, pengalaman, profesionalisme), independensi, dan perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit (DeAngelo, 1980; Raghunathan, 1991).

Perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan KAP (Raghunathan, 1991; Kelley dan Margheim, 1990; Malone dan Robert, 1996). Pelaksanaan prosedur audit secara cermat dan seksama sebagaimana digariskan dalam program audit membantu

KAP untuk dapat menghasilkan jasa audit yang berkualitas (McDaniel, 1990; Malone dan Robert, 1996). Akan tetapi, hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat ancaman atas penurunan kualitas audit sebagai akibat tindakan audit disfungsional yang kadang-kadang dilakukan auditor dalam menyelesaikan tugas audit (misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Herrbach, 2001; Coram, Juliana, dan Woodliff, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004).

Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi atau menurunkan kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a). Dalam literatur, tindakan-tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung disebut sebagai perilaku reduksi kualitas audit (*audit quality reduction behaviors*), sedangkan yang dapat mereduksi kualitas audit secara tidak langsung disebut perilaku *underreporting of time* ((Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a).

Perilaku reduksi kualitas audit (RKA) adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor selama pelaksanaan prosedur audit yang mereduksi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan (Kelley dan Margheim, 1990; Malone dan Robert, 1996, Pierce dan Sweeney, 2004). Perilaku RKA dapat dilakukan dengan berbagai tindakan seperti; penghentian prematur prosedur audit, review yang dangkal atas dokumen klien, tidak menginvestigasi kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien, penerimaan atas penjelasan klien yang tidak memadai, mengurangi pekerjaan audit

dari yang seharusnya dilakukan, dan tidak memperluas *scope* pengauditan ketika terdeteksi transaksi atau pos yang meragukan (Kelley dan Margheim, 1990; Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004).

Perilaku-perilaku tersebut merupakan ancaman serius terhadap kualitas audit karena bukti-bukti audit yang dikumpulkan selama pelaksanaan prosedur audit tidak kompeten dan cukup sebagai dasar memadai bagi auditor untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diaudit (Otley dan Pierce, 1996a; Herrbach, 2001). Coram *et al.*, (2003) menyatakan probabilitas auditor menerbitkan opini yang salah semakin tinggi ketika auditor melakukan tindakan RKA dalam pelaksanaan program audit. *The Treadway Commission* (1987) dalam Raghunathan (1991) menyebutkan kegagalan audit terutama disebabkan karena auditor tidak melaksanakan seluruh prosedur audit secara cermat dan seksama atau tidak mengevaluasi bukti audit sesuai dengan standar auditing.

Perilaku *underreporting of time* (URT) terjadi ketika auditor melaporkan waktu audit yang lebih singkat (*underreport*) dari waktu aktual yang dipergunakan untuk menyelesaikan tugas audit tertentu (Lightner, Adam, dan Lightner, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Perilaku URT terutama dimotivasi keinginan auditor untuk dapat menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu (Lighthner *et al.*, 1982). Dalam praktik perilaku URT dapat dilakukan melalui tindakan seperti; menyelesaikan tugas audit dengan menggunakan waktu personal, tidak melaporkan waktu lembur yang digunakan dalam menyelesaikan prosedur audit tertentu, atau dengan mengalihkan

waktu audit yang digunakan untuk mengerjakan tugas audit pada klien tertentu terhadap klien lain (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a).

Berbeda dengan perilaku RKA yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung, perilaku URT berpengaruh secara tidak langsung pada penurunan kualitas audit yaitu melalui keputusan yang mungkin salah dilakukan KAP. Laporan realisasi anggaran waktu digunakan KAP sebagai dasar pengambilan keputusan seperti; penetapan anggaran waktu tahun berikutnya, evaluasi terhadap kinerja personal auditor, dan penentuan fee audit (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Oleh karena itu, ketika auditor melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan tugas audit, maka KAP dapat mengambil keputusan yang salah. Hasil studi (Fleming, 1980; Marxen, 1990) tentang penyusunan anggaran waktu audit menunjukkan ketika auditor melakukan tindakan URT, maka anggaran waktu audit tahun berikutnya menjadi tidak realistis. Anggaran waktu yang tidak realistis dapat mendorong auditor melakukan perilaku RKA pada penugasan berikutnya (McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a). Dengan demikian, perilaku URT berpengaruh secara tidak langsung pada penurunan kualitas audit.

Perilaku RKA dan URT yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit seperti yang disebutkan di atas dapat juga dikategorikan sebagai perilaku tidak etis. Perilaku tidak etis adalah setiap tindakan yang diperbuat seseorang yang dapat berdampak buruk pada pihak lain, dan tindakan tersebut menyimpang dari aturan yang berlaku dan secara moral tidak dapat diterima (Jones, 1991). Mengacu pada Jones (1990) perilaku RKA dan URT termasuk perilaku tidak etis karena tindakan

tersebut dapat menurunkan kualitas audit sehingga dapat berdampak buruk pada pemakai laporan keuangan auditan. Tindakan RKA dan URT tidak sesuai dengan aturan yang berlaku karena pelaksanaan audit menyimpang dari standar auditing dan kebijakan KAP (Margheim dan Pany, 1986; Otley dan Pierce, 1996a). Tindakan RKA dan URT juga secara moral tidak dapat diterima karena auditor memanipulasi laporan kinerjanya yaitu dengan mengurangi pekerjaan audit dan memanipulasi waktu audit yang digunakan (Arens dan Loebecke, 2002).

Penelitian-penelitian terdahulu yang dilakukan dengan metode survei pada wilayah dan waktu yang berbeda yaitu; Amerika Serikat (misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Lightner *et al.*, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Kelley dan Margheim, 1990), Inggris (Willet dan Page, 1996), Irlandia (Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004), Australia (Coram, *et al.*, 2003), dan Indonesia (Heriningsih, 2002; Weningtyas, Hanung, dan Triatmoko, 2006; Basuki dan Mahardani, 2006) menunjukkan tindakan audit disfungsional terjadi dalam pelaksanaan prosedur audit. Hasil-hasil penelitian tersebut juga menunjukkan kendala anggaran waktu merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT).

Kendala anggaran waktu adalah suatu kondisi dimana auditor menghadapi keterbatasan waktu dalam pelaksanaan program audit. Keterbatasan waktu tersebut timbul dari adanya limit (batas) waktu yang ditetapkan KAP dalam menyelesaikan suatu prosedur audit (Fleming, 1980; McNair, 1991). KAP menetapkan batas waktu penyelesaian prosedur audit melalui anggaran waktu audit. Anggaran waktu audit

(*audit time budget*) merupakan estimasi atau taksiran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan tugas audit dalam suatu penugasan (Fleming, 1980; Marxen, 1990).

Pada umumnya KAP menetapkan anggaran waktu untuk setiap perikatan audit (Fleming, 1980; McNair, 1991). Anggaran waktu audit untuk pelaksanaan berbagai prosedur audit disusun oleh team audit yang terdiri dari auditor *in charge*, manajer, dan partner (Fleming, 1980; Marxen, 1990). Penentuan besarnya anggaran waktu untuk berbagai prosedur audit terutama didasarkan atas besarnya fee yang diperoleh dari suatu perikatan (Fleming, 1980; Otley dan Pierce, 1996a). Kompetisi yang intensif pada pasar audit menuntut KAP melakukan efisiensi melalui pengendalian biaya audit. Karena sebahagian besar biaya audit dipicu waktu audit, maka untuk meningkatkan efisiensi salah satu cara yang sering ditempuh KAP adalah dengan menetapkan anggaran waktu audit secara ketat (McNair, 1991; Arens dan Loebecke, 2002).

Anggaran waktu audit yang ketat dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam pelaksanaan prosedur audit karena ketidakseimbangan antara waktu yang tersedia dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas audit, dan selanjutnya kondisi tersebut dapat mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988). Hal ini terjadi karena pada umumnya auditor meyakini bahwa penyelesaian prosedur audit dalam batas anggaran merupakan faktor penting untuk mendapatkan laba dari suatu perikatan dan kelangsungan karir mereka di KAP (Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982). Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan semakin tinggi tekanan

anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004).

Pada umumnya struktur organisasi KAP disusun secara hirarkis dengan susunan sebagai berikut; junior, senior, supervisor, manajer, dan partner (Setiawan dan Ghazali, 2006). Auditor memulai karir di KAP sebagai auditor junior, dan bila memenuhi kriteria selanjutnya dapat dipromosikan pada level yang lebih tinggi. Auditor partner merupakan pihak yang bertanggungjawab atas semua aktivitas KAP. Bila diperbandingkan dengan posisi individual pada struktur organisasi bisnis, auditor junior dan senior setara dengan karyawan yang menduduki posisi level bawah, sedangkan auditor supervisor, manajer, dan partner setara dengan manajer level menengah dan puncak (McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a; Jusuf, 2001).

Posisi auditor pada hirarki organisasi KAP menggambarkan tugas, kewenangan dan tanggungjawab individu auditor di KAP. Auditor junior dan senior melaksanakan sebahagian besar prosedur audit, dan kinerja mereka disupervisi oleh auditor pada posisi yang lebih tinggi (McNair, 1991). Evaluasi yang dilakukan oleh auditor yang menduduki posisi yang lebih tinggi terhadap kinerja auditor junior dan senior terutama didasarkan pada kemampuan mereka menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu (Kelley dan Seiler, 1982; McNair, 1991). Dengan demikian, posisi auditor di KAP dapat berdampak terhadap level tekanan anggaran

waktu yang dirasakan dan kecenderungan auditor melakukan perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit.

Hasil-hasil penelitian terdahulu membuktikan posisi auditor berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Hasil studi Kelley dan Seiler (1982), Cook dan Kelley (1988), dan McNair (1991) menunjukkan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih tinggi dibandingkan auditor pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner). Hasil penelitian tersebut juga menunjukkan frekuensi perilaku audit disfungsional lebih tinggi terjadi pada auditor posisi level bawah dibandingkan dengan posisi level atas. Lebih lanjut, terdapat bukti yang menunjukkan auditor pada posisi level bawah lebih rentan untuk melakukan tindakan audit disfungsional dibandingkan dengan auditor posisi level atas (Alderman dan Deitrick, 1982; Raghunathan, 1991).

Hasil studi yang lebih awal tentang perilaku audit disfungsional mengindikasikan tekanan atau kendala anggaran waktu dan perilaku audit disfungsional hanya terjadi pada auditor yang bekerja pada KAP kecil (Rhode, 1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982). Namun hasil penelitian Alderman dan Deitrick (1982) mengindikasikan auditor yang bekerja pada KAP besar juga merasakan terdapat tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan audit, dan hal tersebut mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional. Hasil studi eksperimen yang dilakukan Margheim dan Pany (1986) mengindikasikan auditor yang bekerja pada KAP kecil (*Non-Big Eight*) lebih mungkin melakukan perilaku audit disfungsional dibandingkan auditor yang bekerja pada KAP besar (*Big-Eight*). Akan tetapi,

beberapa penelitian dengan metode survei yang dilakukan paling akhir (misalnya; Anderson-Gough, Grey dan Robson, 2001; Coram *et al.*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004) menunjukkan auditor yang bekerja di KAP besar merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang tinggi, dan kondisi tersebut mendorong mereka melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Hasil-hasil penelitian tersebut mengindikasikan ukuran dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional.

Penelitian-penelitian yang menginvestigasi faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional yang dilakukan di Indonesia masih jarang. Penelitian yang ada difokuskan pada satu jenis perilaku RKA yaitu penghentian prematur atas prosedur audit dan perilaku URT dengan cakupan sampel yang terbatas. Selain itu, variabel-variabel yang diuji difokuskan pada faktor-faktor eksternal. Heriningsih (2002) melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP yang terletak di Pulau Jawa dan menemukan tekanan anggaran waktu, risiko audit dan materialitas suatu tahapan audit berdampak terhadap keputusan auditor melakukan penghentian prematur prosedur audit.

Penelitian lainnya adalah yang dilakukan Weningtyas, Hanung, dan Triatmoko (2006). Mereka melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta dan menemukan tekanan anggaran waktu, risiko audit, materialitas, dan pengendalian mutu dalam KAP berhubungan dengan penghentian prematur prosedur audit. Berbeda dengan hasil penelitian Heriningsih (2002) dan Weningtyas *et al.*, (2006), hasil penelitian

Basuki dan Mahardani (2006) menunjukkan pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap penghentian prematur prosedur audit tidak signifikan. Mereka menemukan tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap perilaku URT.

Motivasi melakukan penelitian ini timbul dari hasil-hasil penelitian terdahulu yang mendokumentasikan kendala anggaran waktu yang dihadapi auditor dalam pelaksanaan program audit dapat mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam melaksanakan tugas audit. Penelitian ini bermaksud untuk memberi kontribusi pada literatur akuntansi keperilakuan tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Secara spesifik, penelitian ini difokuskan untuk mengkaji pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Landasan teoritis yang digunakan untuk mengkaji pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional adalah sebagai berikut.

Pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan didasarkan pada literatur perilaku organisasi tentang stres-kerja yang menyatakan persepsi dan respon individual terhadap penyebab stres (*stressors*) diperantarai karakteristik individual (Gibson, Ivancevich dan Donnelly 1995; Robbins 2001; Kreitner dan Kinicki 2000). Secara spesifik, pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan didasarkan pada teori proses transaksional (Lazarus, 1995). Menurut teori ini, tekanan (stres) yang

dirasakan dan respon individual terhadap kondisi yang sama (*stressors*) dapat berbeda bergantung pada karakteristik individual.

Mengacu pada teori proses transaksional (Lazarus, 1995) level tekanan anggaran waktu dirasakan individual auditor yang ditimbulkan kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit, dan respon mereka terhadap kendala anggaran waktu dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor. Dengan perkataan lain, persepsi dan penilaian auditor terhadap anggaran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan program audit dipengaruhi karakteristik individual auditor. Kondisi tersebut selanjutnya berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit.

Pengaruh karakteristik individual auditor terhadap perilaku audit disfungsional didasarkan pada teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984). Menurut teori ini, individual menggunakan tindakan-tindakan yang berbeda untuk menanggulangi kendala atau hambatan yang dihadapi dalam lingkungannya. Mekanisme yang diadopsi individu untuk menanggulangi kendala yang dihadapinya dapat dikategorikan atas strategi berfokus masalah (*problem-focused*) dan berfokus emosi (*emotion-focused*). Penanggulangan berfokus masalah merupakan mekanisme-mekanisme fungsional yang ditujukan untuk mengelola atau merubah *stressors* (misalnya; usaha untuk memperoleh tambahan sumber-sumber daya, dan bekerja lebih giat). Pada pihak lain, penanggulangan berfokus emosi (*emotion-focused coping*) merupakan mekanisme-mekanisme disfungsional yang ditujukan untuk mengatasi stres yang dialami.

Mekanisme penanggulangan mana yang dipilih oleh seseorang tergantung pada keyakinan individu atas kesempatan-kesempatan sukses yang lebih besar yang akan diperolehnya dalam menanggulangi masalah (Lazarus dan Folkman, 1984). Penanggulangan berfokus emosi terjadi terutama ketika individual-individual merasa memiliki kontrol yang terbatas atas kendala yang dihadapi, pada pihak lain penanggulangan berfokus masalah digunakan terutama ketika individual-individual merasa memiliki kontrol yang besar pada kondisi yang dihadapinya. Keyakinan individual tentang kemampuan mereka dalam melakukan kontrol atas *stressors* dipengaruhi oleh karakteristik individual. Oleh karena itu, dalam menanggulangi masalah yang identik strategi yang dipilih individual dapat berbeda bergantung pada karakteristik individual.

Mengacu pada teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984), mekanisme penanggulangan yang dipilih auditor dalam menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu dapat dipengaruhi keyakinan individual auditor atas kemampuan mereka melakukan kontrol terhadap anggaran waktu audit. Individu auditor yang meyakini bahwa mereka dapat melakukan kontrol terhadap anggaran waktu kemungkinan cenderung memilih strategi penanggulangan berfokus-masalah yang diwujudkan melalui tindakan-tindakan fungsional seperti meminta tambahan anggaran waktu audit atau bekerja lebih sungguh-sungguh. Pada pihak lain, individu auditor yang meyakini bahwa mereka memiliki kemampuan yang terbatas dalam melakukan kontrol terhadap anggaran waktu audit kemungkinan cenderung memilih strategi penanggulangan berfokus-emosi melalui tindakan-tindakan disfungsional

dengan cara mengurangi pekerjaan audit (RKA) atau tidak melaporkan seluruh waktu audit yang digunakan untuk penyelesaian tugas audit (URT).

Pengaruh karakteristik individual auditor terhadap perilaku audit disfungsional dapat juga didasarkan pada model interaksional pengambilan keputusan yang diusulkan Trevino (1986). Trevino mengemukakan perilaku tidak etis yang dilakukan individu dalam organisasi dapat diakibatkan oleh karakteristik individual, situasional maupun interaksi antara faktor-faktor tersebut. Pendapat tersebut didukung oleh Ford dan Richardson (1994) dalam telaah empiris pengambilan keputusan etis yang menyatakan salah satu determinan penting pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan. Karena perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dapat dikategorikan sebagai perilaku yang tidak etis, maka kecenderungan auditor melakukan tindakan tersebut dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor.

Paparan di atas mendukung dugaan karakteristik individual auditor dapat berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Penelitian ini menganalisis pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Secara spesifik, penelitian ini menguji secara simultan pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), serta pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Karakteristik individual merupakan faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individual atau ciri yang membedakan seseorang dengan orang lain (Gibson *et al.*, 1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Kinicki, 2000). Karakteristik individual meliputi karakteristik personalitas seperti kepribadian, gender, kebangsaan dan hasil-hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan sumber daya manusia seperti komitmen organisasional dan komitmen profesional (Ford dan Richardson, 1994). Pada penelitian ini karakteristik individual auditor yang dikaji adalah *locus of control* dan komitmen auditor terhadap profesinya. Argumentasi teoritis dan empiris untuk mengkaji pengaruh *locus of control* dan komitmen profesional auditor terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit adalah sebagai berikut.

Locus of control merupakan karakteristik personalitas yang menggambarkan tingkat keyakinan seseorang tentang sejauh mana mereka dapat mengendalikan faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya (Rotter, 1966). Seseorang yang meyakini keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya berada dalam kontrolnya disebut memiliki *locus of control* internal, pada pihak lain individu yang meyakini keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya ditentukan oleh faktor-faktor eksternal (di luar kontrolnya) disebut memiliki *locus of control* eksternal (Lefcourt, 1982).

Dalam literatur psikologi ditunjukkan beberapa perbedaan perilaku individual yang diakibatkan oleh *locus of control* individu. Pertama, individu yang memiliki

locus of control internal lebih bertanggung jawab atas konsekuensi dari tindakan yang mereka perbuat dibandingkan dengan individu dengan *locus of control* eksternal (Davis dan Davis, 1972). Kedua, individu dengan *locus of control* internal memandang kejadian atau pengalaman adalah saling berkaitan dan mereka belajar dari pengalaman yang berulang, pada pihak lain individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung memandang suatu kejadian atau pengalaman tidak berhubungan dengan kejadian berikutnya dan mereka tidak belajar dari pengalaman (Lefcourt, 1982).

Ketiga, individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung memandang suatu keadaan atau kondisi sebagai peluang atau kondisi yang tidak menimbulkan tekanan (stres), pada pihak lain individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung memandang suatu kondisi atau keadaan sebagai ancaman atau menimbulkan tekanan stres (Chan, 1977). Terakhir, dalam menanggulangi hambatan atau kendala individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menggunakan strategi berfokus-masalah (yaitu dengan mengelola atau merubah tekanan), pada pihak lain individu dengan *locus of control* eksternal cenderung menggunakan strategi berfokus-emosi yaitu dengan menyerah atau menghindari masalah (Ress dan Cooper, 1992; Schill dan Beyler, 1982).

Dalam literatur akuntansi, *locus of control* ditunjukkan memegang peran penting dalam menjelaskan perilaku akuntan dalam berbagai kondisi seperti pengambilan keputusan dalam dilemma etis (Tsui Gul, 1996), stres kerja (Choo, 1986), penerimaan perilaku audit disfungsional (Donnelly, Quirin, dan O'Bryan

2003), dan intensi melakukan perilaku audit disfungsional (Shapeero, Koh, dan Killough, 2003). Sebagai contoh, Choo (1986) menemukan auditor dengan *locus of control* eksternal mengalami stres kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan auditor dengan *locus of control* internal. Sementara Donnelly *et al.*, (2003) menemukan terdapat hubungan positif signifikan antara *locus of control* eksternal dengan penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional. Hasil yang mirip ditemukan Shapeero *et al.*, (2003) yang melaporkan auditor dengan *locus of control* eksternal memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melakukan perilaku audit disfungsional dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Selain *locus of control*, karakteristik individual auditor lainnya yang dikaji pada penelitian ini adalah komitmen auditor terhadap profesinya. Menurut Shaub, Fin dan Munter (1993) komitmen profesional merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor. Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya, Pollock, dan Amernic, 1981). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi (Aranya dan Ferris, 1984).

Pada penelitian-penelitian terdahulu telah diuji hubungan komitmen profesional dengan perilaku auditor seperti; sensitifitas terhadap isu etis (Shaub *et al.*, 1993), perilaku RKA (Malone dan Robert, 1996), perilaku audit disfungsional

(Otley dan Pierce, 1996b), kepatuhan atas aturan (Jeffrey dan Weatherholt, 1996), pertimbangan *sign-off* saldo akun yang diragukan (Lord dan DeZoort, 2001), dan intensi melaporkan tindakan yang diragukan (Kaplan dan Whitecotton, 2001). Pada umumnya hasil-hasil penelitian tersebut sesuai dengan yang diekspektasikan, namun demikian pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional ditemukan tidak signifikan (Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996b).

Pada penelitian-penelitian yang disebutkan di atas, komitmen auditor terhadap profesinya diukur dengan 15 item pertanyaan yang dibangun oleh Aranya *et al.*, (1981). Instrumen tersebut dibangun Aranya *et al.*, (1981) dengan mendasarkan pada instrumen yang dikembangkan Porter, Steer, Mowday, dan Boulivan (1974) untuk mengukur komitmen organisasional unidimensi. Dalam telaah literatur komitmen profesional pada profesi akuntansi, Hall, Smith, dan Smith (2005) menyimpulkan instrumen yang digunakan mengukur komitmen profesional (yaitu instrumen yang dibangun Aranya *et al.*, 1981) hanya mengukur satu dimensi komitmen profesional. Berdasarkan hal tersebut, komitmen profesional pada penelitian-penelitian terdahulu merupakan komitmen profesional unidimensi (Hall *et al.*, 2005).

Mengikuti perkembangan keberadaan komitmen profesional multi-dimensi pada profesi di luar akuntansi (Meyer, Allen dan Smith, 1993), Hall *et al.*, (2005) mengusulkan komitmen profesional multi-dimensi pada profesi akuntansi yang terdiri dari; komitmen profesional afektif (*affective professional commitment*), komitmen profesional kontinu (*continuence professional commitment*) dan komitmen profesional normatif (*normatif professional commitment*). Komitmen profesional afektif (KPA)

merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya yang berkaitan dengan keterikatan emosional, dimana auditor mengidentifikasikan diri dengan tujuan dan nilai-nilai profesi.

Komitmen profesional kontinu (KPK) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya yang berkaitan dengan pertimbangan biaya yaitu biaya-biaya yang terjadi jika meninggalkan profesi. Komitmen profesional normatif (KPN) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya karena auditor merasakan suatu tanggungjawab atau kewajiban moral untuk memelihara hubungannya dengan profesinya. Hasil penelitian Smith dan Hall (2008) mengkonfirmasi keberadaan komitmen profesional multi-dimensi pada profesi akuntan di Australia. Mengacu pada Hall *et al.*, (2005), dan Smith dan Hall (2008), pada penelitian ini komitmen profesional yang dimaksudkan adalah komitmen profesional multi-dimensi.

Paparan di atas mendukung dugaan bahwa *locus of control* dan komitmen profesional dapat mempengaruhi persepsi dan penilaian auditor atas kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit dan tindakan mereka dalam pelaksanaan program audit. Dengan demikian *locus of control* dan komitmen profesional individu auditor dapat berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit dan kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam menyelesaikan tugas audit.

Lebih lanjut, penelitian ini mengkaji pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan

perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hal ini didasarkan pada hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor dan ukuran atau tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (misalnya; Kelley dan Seiler, 1982; Alderman dan Deitrick, 1982; Margheim dan Pany, 1986; Raghunathan, 1991).

Pada penelitian ini posisi auditor yang dimaksudkan adalah kedudukan auditor dalam hirarkis organisasi KAP yang digolongkan atas posisi level bawah yaitu auditor junior dan senior, dan posisi level atas yaitu supervisor, manajer, dan partner (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988, McNair, 1991). Selanjutnya tipe KAP yang dimaksudkan pada penelitian adalah jenis KAP tempat auditor bekerja yang digolongkan atas KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi (IAI-KAP, 2006). KAP Afiliasi adalah KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP Asing, sedangkan KAP Non-Afiliasi adalah KAP yang tidak melakukan kerjasama dengan KAP Asing.

1.2. Perumusan Masalah

Pada latar belakang masalah telah diuraikan hasil-hasil penelitian terdahulu yang mendokumentasikan kendala anggaran waktu yang dihadapi auditor dalam pelaksanaan program audit dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit, dan selanjutnya kondisi tersebut dapat mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam menyelesaikan tugas audit (misalnya; Kelley dan Seiler, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996; Pierce dan Sweeney, 2004). Hasil-hasil

penelitian tersebut juga menunjukkan semakin meningkat tekanan anggaran waktu yang dirasakan, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan prosedur audit.

Penelitian ini memperluas penelitian terdahulu untuk mengkaji pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Secara spesifik, penelitian ini menguji secara simultan pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), serta pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Lebih lanjut, penelitian ini mengkaji pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Kajian ini didasarkan pada hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional.

Berdasarkan uraian di atas masalah yang dikaji pada penelitian dirumuskan sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT)?

2. Bagaimana pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT)?

1.3. Orisinalitas Penelitian

Penelitian ini merupakan perluasan riset tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor untuk melakukan perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Perluasan dilakukan dengan menghubungkan karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Lebih lanjut, pada penelitian ini diuji pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Hal tersebut merupakan orisinalitas dan sekaligus perbedaan utama penelitian ini dengan penelitian-penelitian terdahulu (misalnya; Kelley dan Margheim, 1990; Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996a,b; Pierce dan Sweeney, 2004). Selain itu, perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian terdahulu adalah sebagai berikut.

Penelitian Pierce dan Sweeney (2004) difokuskan untuk menguji pengaruh variabel-variabel sistem pengendalian manajemen (tekanan waktu, gaya kepemimpinan, dan gaya penilaian) terhadap perilaku audit disfungsional. Responden

yang menjadi sampel pada penelitian tersebut adalah auditor junior dan senior yang bekerja di KAP besar. Literatur yang mendasari penelitian tersebut adalah kontrol manajemen (*management control*). Pada penelitian ini variabel yang diteliti adalah pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dan responden meliputi auditor pada semua posisi dan tipe KAP. Penelitian ini didasarkan literatur perilaku organisasi dan psikologi yaitu teori proses transaksional dan teori penanggulangan dalam menjelaskan perilaku audit disfungsional. Teori proses transaksional digunakan untuk menjelaskan dan memprediksikan pengaruh karakteristik individual (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Teori penanggulangan digunakan untuk menjelaskan dan memprediksikan pengaruh karakteristik individual (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Karakteristik individual auditor yaitu *locus of control* dan komitmen profesional telah diuji pada penelitian terdahulu, namun hubungan yang dihipotesakan dan bentuk komitmen profesional yang diuji pada penelitian ini berbeda dengan penelitian-penelitian terdahulu. Pada penelitian Malone dan Robert (1996) pengaruh *locus of control* dan variabel-variabel lainnya hanya diuji terhadap perilaku RKA. Berbeda dengan penelitian tersebut, pada penelitian ini dikaji pengaruh *locus of control* terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Pada penelitian Malone dan Robert (1996) dan Otley dan Pierce (1996b) telah diuji pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional. Pada penelitian Malone dan Robert (1996) pengaruh komitmen profesional hanya diuji terhadap perilaku RKA, dan pada penelitian Otley dan Pierce (1996b) pengaruhnya diuji pada perilaku RKA dan URT. Pada penelitian ini, selain diuji pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku RKA dan URT, juga diuji pengaruhnya terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Sebagai tambahan, pada kedua penelitian sebelumnya yaitu Malone dan Robert (1996) dan Otley dan Pierce (1996b), komitmen profesional dipandang sebagai konstruk unidimensi. Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif (KPA), kontinu (KPK), dan normatif (KPN).

Secara khusus perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian tentang perilaku audit disfungsional yang dilakukan auditor pada pelaksanaan program audit pada auditor yang bekerja pada KAP di Indonesia meliputi variabel yang diteliti dan cakupan sampel. Pada penelitian ini variabel yang diteliti adalah karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional), tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dengan sampel penelitian auditor pada semua posisi di KAP yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi di tiga kota di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya, dan Medan. Penelitian yang dilakukan Heriningsih (2002) difokuskan pada pengaruh faktor-faktor eksternal terhadap penghentian prematur prosedur audit. Penelitian yang dilakukan Weningtyas *et al.* (2006) juga difokuskan pada faktor-faktor eksternal yang

berpengaruh terhadap penghentian prematur prosedur audit pada auditor yang bekerja pada KAP di Jawa Tengah dan Yogyakarta. Sementara, penelitian Basuki dan Mahardani (2006) hanya difokuskan pada perilaku penghentian prematur prosedur audit dan URT pada auditor yang bekerja di KAP Surabaya.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi secara teoritis dan praktis sebagai berikut. Secara teoritis, hasil penelitian ini diharapkan memperkaya literatur akuntansi keperilakuan khususnya studi tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit (RKA dan URT). Secara spesifik, hasil penelitian ini diharapkan memberikan bukti empiris pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Lebih lanjut, hasil penelitian ini diharapkan memberikan bukti empiris pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Selain itu, hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai rujukan (refrensi) bagi para peneliti yang berminat dalam bidang sejenis atau dalam bidang lain yang terkait.

Secara praktis, hasil penelitian ini diharapkan memberikan manfaat pada pimpinan KAP dalam mengevaluasi kebijakan untuk menciptakan lingkungan kerja

yang kondusif bagi auditor dalam melakukan tugasnya. Lingkungan kerja yang kondusif dalam pelaksanaan tugas dapat memitigasi kemungkinan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit, dan pada giliran berikutnya dapat meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan KAP. Secara spesifik, bukti empiris penelitian ini diharapkan berguna sebagai masukan bagi pimpinan KAP dalam mengambil kebijakan dalam berbagai bidang seperti; penentuan anggaran waktu audit, sistem evaluasi terhadap kinerja personal auditor, rekrutmen auditor baru, program pengembangan profesional, dan sosialisasi nilai-nilai dan tujuan profesi.

1.5. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan menyediakan bukti empiris pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Secara rinci tujuan utama penelitian ini adalah untuk:

1. Menguji dan menganalisis pengaruh *locus of control* terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).
2. Menguji dan menganalisis pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).
3. Menguji dan menganalisis pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Lebih lanjut, penelitian ini bertujuan menyediakan bukti empiris pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Secara rinci tujuan sekunder penelitian ini adalah untuk:

1. Menguji dan menganalisis pengaruh posisi auditor terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).
2. Menguji dan menganalisis pengaruh tipe KAP terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

BAB II

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Bab ini berisi kajian literatur yang berhubungan dengan variabel utama yang diteliti dan kerangka teoritis untuk pengembangan hipotesis. Pertama dibahas perilaku audit disfungsional dan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan perilaku tersebut. Kemudian didiskusikan teori-teori yang mendasari pengembangan model teoritis dan hubungan antar variabel yang dihipotesakan. Pada bagian akhir dijelaskan kerangka teoritis dan hipotesis penelitian yang diuji.

2.1. Perilaku Audit Disfungsional

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat ancaman terhadap penurunan kualitas audit sebagai akibat perilaku audit disfungsional yang kadang-kadang dilakukan auditor dalam praktik audit (misalnya; Alderman dan Deirtick, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Pierce dan Sweeney, 2004). Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor selama pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a).

Perilaku-perilaku yang mereduksi kualitas audit secara langsung dilakukan melalui tindakan seperti; penghentian prematur prosedur audit, review yang dangkal terhadap dokumen klien, bias dalam pemilihan sampel, tidak memperluas *scope* pengujian ketika terdeteksi ketidak beresan, dan tidak meneliti kesesuaian perlakuan,

akuntansi yang diterapkan klien (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce 1996a). Tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas secara langsung mereduksi kualitas audit karena auditor memilih untuk tidak melaksanakan seluruh tahapan program audit secara cermat dan seksama. Dalam literatur auditing, tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas dikelompokkan sebagai perilaku RKA (Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996a; Herrbach, 2001; Pierce dan Sweeney 2004).

Selain tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung, perilaku disfungsional lainnya yang terjadi dalam praktek audit adalah tindakan auditor dengan cara tidak melaporkan seluruh waktu audit yang digunakan untuk melaksanakan tugas audit. Pada literatur auditing tindakan dengan memanipulasi atau tidak melaporkan waktu audit yang sesungguhnya disebut dengan perilaku *underreporting of time* (URT) (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Tindakan seperti ini berhubungan secara tidak langsung dengan penurunan kualitas audit, dimana auditor melaksanakan semua tahapan program audit. Meskipun demikian, perilaku URT dapat mengakibatkan KAP mengambil keputusan internal yang salah seperti; penetapan anggaran waktu audit untuk tahun berikutnya yang tidak realistis, evaluasi kinerja staf yang tidak tepat dan selanjutnya dapat mendorong perilaku RKA untuk penugasan berikutnya (McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a).

Perilaku RKA dan URT selain digolongkan sebagai perilaku disfungsional dapat juga digolongkan sebagai perilaku tidak etis. Perilaku tidak etis adalah setiap tindakan yang diperbuat seseorang yang dapat berdampak buruk pada pihak lain,

dimana tindakan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan atau aturan yang berlaku dan moral (Jones 1991). Kurangnya kejujuran dan integritas dengan menyajikan data yang salah merupakan salah satu ciri perilaku tidak etis (Arens dan Loebecke, 2002). Perilaku RKA dan URT termasuk dalam kategori perilaku tidak etis karena auditor memanipulasi laporan kinerja tugas yang dibebankan KAP pada mereka yaitu dengan mengurangi pekerjaan yang seharusnya dilaksanakan dan melaporkan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan. Kedua bentuk perilaku tersebut juga merupakan pelanggaran terhadap standar audit profesional dan kebijakan KAP (Margheim dan Pany, 1986; Otley dan Pierce, 1996a).

Pada penelitian ini, kedua bentuk utama perilaku audit disfungsional yaitu perilaku RKA dan URT menjadi fokus yang diteliti. Pada bagian berikut didiskusikan kedua bentuk perilaku disfungsional tersebut serta studi-studi terdahulu yang menginvestigasi faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan tindakan tersebut.

2.1.1. Perilaku Reduksi Kualitas Audit

Sebagai tenaga profesional, auditor diwajibkan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama dalam melaksanakan audit (IAI, 2001, SA Seksi 230.01). Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesionalnya dan harus mengungkapkan secara wajar kondisi perusahaan yang diaudit berdasarkan evaluasi terhadap bukti-bukti yang diperoleh selama pelaksanaan pengauditan. Dalam usaha

memperoleh bukti audit kompeten dan cukup, maka sebelum melaksanakan audit KAP diharuskan membuat dan menyusun program audit secara tertulis. Program audit merupakan kumpulan dari prosedur audit yang akan dilaksanakan selama proses audit.

Keberadaan perilaku reduksi kualitas audit (RKA) juga disebut “*irregular auditing practice*” (Willet dan Page, 1996) dalam literatur auditing merupakan bukti bahwa implementasi prosedur audit yang sesuai dengan program audit tidak selalu dilaksanakan auditor. Perilaku RKA didefinisikan “sebagai tindakan-tindakan yang dilakukan auditor selama penugasan audit yang mereduksi efektifitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan” (Malone dan Robert, 1996, p. 49). Dengan demikian bukti yang dikumpulkan selama pelaksanaan audit tidak dapat diandalkan, salah atau tidak memadai secara kualitas maupun kuantitas (Herrbach, 2001). Bukti-bukti tersebut tidak kompeten dan cukup sebagai dasar memadai bagi auditor dalam mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan yang terpaut pada laporan keuangan yang diaudit.

Perilaku RKA merupakan masalah yang serius karena mereduksi kualitas audit secara langsung (Otley dan Pierce, 1996a; McNair, 1991). Sebagaimana dinyatakan oleh McNair (1991, p. 642):

This type of behavior, namely a failure to exercise due care, can in the extreme undermine the integrity of the audit process. The inability to monitor true effort is perhaps the most critical exposure, or danger, faced by an audit management held accountable for audit integrity by the public.

Penelitian-penelitian yang lebih awal tentang perilaku RKA terutama difokuskan pada satu tipe perilaku RKA yang dianggap paling serius yaitu

penghentian prematur atas prosedur audit (*premature sign-off*) [misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Margheim dan Pany, 1986; Raghunathan, 1991]. Penghentian prematur atas prosedur audit merupakan tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaksanakan atau mengabaikan satu atau beberapa prosedur audit yang disyaratkan, namun auditor mendokumentasikan semua prosedur audit telah diselesaikan secara lengkap (Alderman dan Deitrick, 1982; Raghunathan, 1991). Hasil penelitian Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) menunjukkan mayoritas (hampir 60 persen) dari respondennya mengakui mereka kadang-kadang melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Hasil penelitian berikutnya yang dilakukan Alderman dan Deitrick (1982) dan Raghunathan (1991) mengkonfirmasi temuan tersebut.

Temuan dari penelitian-penelitian berikutnya yang dilakukan oleh Kelley dan Margheim (1990), Malone dan Robert (1996), Otley dan Pierce (1996a), Herrbach (2001) dan Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan selain penghentian prematur prosedur audit, berbagai bentuk tindakan lainnya yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang berpotensi mereduksi kualitas audit. Tindakan-tindakan tersebut meliputi:

1. Review yang dangkal terhadap dokumen klien. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memberi perhatian yang memadai atas keakuratan dan validitas dokumen klien.

2. Pengujian terhadap sebahagian item sampel. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaksanakan prosedur audit pada seluruh item sampel yang didesain dalam program audit.
3. Tidak menginvestigasi lebih lanjut item yang diragukan. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memperluas *scope* pengujian ketika terdeteksi suatu transaksi atau pos yang mencurigakan.
4. Penerimaan atas penjelasan klien yang lemah. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan menerima penjelasan klien sebagai substitusi atau pengganti suatu bukti audit yang tidak diperoleh selama pelaksanaan audit.
5. Tidak meneliti prinsip akuntansi yang diterapkan klien. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak meneliti lebih lanjut kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien dengan prinsip akuntansi.
6. Pengurangan pekerjaan audit pada level yang lebih rendah dari yang disyaratkan dalam program audit. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan mengurangi pekerjaan audit yang dilakukan dari yang seharusnya dilaksanakan sesuai dengan program audit.
7. Penggantian prosedur audit dari yang ditetapkan dalam program audit. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak mengikuti prosedur yang ditetapkan dalam program audit.
8. Pengandalan berlebihan terhadap hasil pekerjaan klien. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan mengandalkan bukti audit atas hasil pekerjaan yang dilakukan klien.

9. Pendokumentasian bukti audit yang tidak sesuai dengan kebijakan KAP. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak mendokumentasikan bukti audit atas pelaksanaan suatu prosedur audit yang disyaratkan sesuai program audit yang ditetapkan oleh KAP.

Tindakan-tindakan tersebut bersama-sama dengan penghentian prematur prosedur audit merupakan tindakan yang secara langsung mereduksi kualitas audit karena auditor secara sengaja mereduksi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan. Dengan demikian bukti audit yang dikumpulkan tidak memadai secara kualitatif maupun kuantitatif. Pada giliran berikutnya, probabilitas auditor dalam membuat *judgment* dan opini yang salah akan semakin tinggi (Coram *et al.*, 2003). Malone dan Robert (1996) mengemukakan meskipun terdapat mekanisme internal dan eksternal dalam mengendalikan mutu pekerjaan audit, auditor kadang-kadang mengkompromikan kualitas audit karena mereka memilih untuk tidak melaksanakan seluruh tahapan program audit secara cermat dan seksama.

2.1.2. Perilaku *Underreporting of Time*

Bentuk lain perilaku audit disfungsional yang terjadi dalam praktek audit adalah tindakan auditor dengan memanipulasi laporan waktu audit yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu. Pada literatur auditing perilaku ini disebut sebagai perilaku *underreporting of time* (URT). Perilaku URT terjadi ketika auditor tidak melaporkan dan membebaskan seluruh waktu audit yang digunakan untuk menyelesaikan tugas audit yang dibebankan KAP (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan

Pierce, 1996a). Perilaku URT terutama dimotivasi oleh keinginan auditor menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu audit dalam usaha mendapatkan evaluasi kinerja personal yang lebih (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a).

Dalam praktek perilaku URT juga disebut sebagai *the practice of eating time* (Smith, Hutton dan Jordan, 1996). Perilaku URT dapat dilakukan melalui tindakan seperti; mengerjakan pekerjaan audit dengan menggunakan waktu personal (misalnya bekerja pada jam istirahat), mengalihkan waktu audit yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu pada tugas lain yang pengerjaannya dilakukan pada waktu yang bersamaan, dan tidak melaporkan waktu lembur yang digunakan dalam mengerjakan prosedur atau tugas audit tertentu (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce 1996a; Smith *et al.*, 1996).

Berbeda dengan perilaku RKA yang berpengaruh secara langsung terhadap penurunan kualitas audit, tindakan URT sering dipandang auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit karena auditor menyelesaikan program audit secara lengkap dan seksama (Mc Nair, 1991). Hasil penelitian yang dilakukan Dirsmith dan Covalski (1985) menunjukkan auditor yang melakukan URT meyakini bahwa tindakan tersebut merupakan bentuk dedikasi dan loyalitas individu auditor terhadap KAP. Meskipun demikian, perilaku URT merupakan tindakan disfungsional yang pada akhirnya berdampak pada kualitas audit dan KAP (Kelley dan Margheim, 1990; McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a). McNair (1991) mengemukakan perilaku URT adalah perilaku disfungsional, karena tindakan URT berdampak negatif pada

lingkungan audit. Perilaku URT berpengaruh pada proses pengambilan keputusan internal KAP dalam berbagai bidang seperti; penyusunan anggaran waktu, evaluasi atas kinerja personal auditor, penentuan fee, serta pengalokasian personal auditor untuk mengerjakan tugas audit (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a), dan selanjutnya berpengaruh terhadap penurunan kualitas audit (Mc Nair 1991; Otley dan Pierce, 1996a).

Temuan dari penelitian yang dilakukan Fleming (1990) dan Otley dan Pierce (1996a) menunjukkan realisasi anggaran waktu audit tahun sebelumnya merupakan faktor utama yang dipertimbangkan KAP dalam penyusunan anggaran waktu audit. Ketika auditor melakukan tindakan URT, maka anggaran waktu audit tahun berikutnya menjadi tidak realistis. Anggaran waktu yang tidak realistis mengakibatkan auditor menghadapi kendala anggaran waktu dalam menyelesaikan tugas audit pada penugasan berikutnya, dan sebagai konsekuensinya dapat mengakibatkan keberlanjutan URT, penyelesaian tugas yang tidak tepat waktu atau tindakan RKA pada tahun berikutnya (Lightner *et al.*, 1982; Shapeero *et al.*, 2003). McNair (1991) menemukan tindakan URT yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit pada periode sebelumnya memicu auditor melakukan perilaku RKA dalam menyelesaikan program audit pada penugasan berikutnya.

Perilaku URT juga berdampak terhadap penilaian yang dilakukan KAP atas kinerja personal auditor. Ketika auditor bertindak dengan cara URT, maka penilaian yang dilakukan KAP atas kinerja auditor menjadi tidak tepat. Hasil penelitian Kelley dan Seiler (1982) dan Lightner *et al.*, (1982) mengindikasikan auditor yang menjadi

responden mereka meyakini bahwa penyelesaian tugas audit pada batas anggaran waktu audit (walaupun dengan URT) merupakan faktor penting untuk keberlanjutan karier mereka di KAP. Sebagai tambahan, Lightner *et al.*, (1982) menemukan auditor yang melakukan URT meyakini bahwa tindakan tersebut menghasilkan penilaian kinerja personal mereka yang lebih baik, pengakuan supervisor atas kompetensi mereka, serta kenyamanan kerja yang meningkat.

Temuan dari penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan bahwa perilaku URT merupakan tindakan yang sering dilakukan auditor dalam praktek audit. Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) menemukan 55 persen dari respondennya mengakui mereka melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan program audit. Temuan dari penelitian-penelitian yang paling akhir menunjukkan perilaku URT merupakan tindakan auditor yang terjadi secara luas dalam praktek (Smith *et al.*, 1996; Akers dan Eaton, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Sebagai contoh, Akers dan Eaton (2003) melaporkan 89 persen dari responden mereka mengakui melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan program audit. Meskipun perilaku URT merupakan tindakan yang tidak sesuai dengan etika profesi, tetapi nampaknya perilaku ini terus berlanjut dalam praktik audit (Smith *et al.*, 1996).

2.2. Penelitian-Penelitian Terdahulu Tentang Perilaku Audit Disfungsional

Para peneliti dibidang auditing telah banyak mencurahkan perhatian untuk menginvestigasi luas perilaku audit disfungsional yang terjadi dalam praktik serta faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan perilaku

tersebut. Penelitian Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) merupakan studi paling awal yang dilakukan untuk menginvestigasi perilaku auditor yang tidak pantas dalam pelaksanaan program audit (Alderman dan Deitrick, 1982). Hasil penelitian Rhode (1978) menunjukkan mayoritas anggota AICPA yang menjadi respondennya mengakui mereka kadang-kadang melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Faktor yang mendorong perilaku tersebut adalah; (1) kendala anggaran waktu audit, (2) tahapan audit yang dipertimbangkan tidak penting, (3) batas waktu penyelesaian audit yang ditetapkan klien, dan (4) kebosanan dalam melakukan pekerjaan audit.

Alderman dan Deitrick (1982) mereplikasi dan memperluas penelitian Rhode (1978). Perluasan dilakukan dengan cakupan responden yang lebih luas yaitu dengan melibatkan auditor dari seluruh posisi pada organisasi KAP yang bekerja pada KAP nasional dan KAP *Big Eight*. Hasil studi mereka mengkonfirmasi temuan Rhode (1978). Secara rinci hasil penelitian mereka menunjukkan 31 persen dari auditor yang berpartisipasi meyakini bahwa penghentian prematur prosedur audit terjadi dalam praktik, dan tindakan tersebut cenderung dilakukan pada pengujian pengendalian intern dan prosedur audit yang dipersepsikan tidak penting. Mereka juga menemukan penghentian prematur prosedur audit lebih mungkin dilakukan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Konsisten dengan temuan Rhode (1978), alasan utama melakukan penghentian prematur prosedur audit adalah kendala anggaran waktu.

Kelley dan Seiler (1982) melakukan survei terhadap auditor yang bekerja di KAP multinasional, regional dan nasional untuk menginvestigasi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dan cara yang ditempuh auditor untuk menanggulangi kendala anggaran waktu. Responden meliputi auditor staf, senior, manajer, dan partner. Hasil studi mereka menunjukkan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Lebih lanjut hasil studi mereka mengindikasikan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berhubungan positif dengan perilaku audit disfungsional.

Penelitian Lightner *et al.*, (1982) difokuskan untuk menginvestigasi perilaku URT dan faktor-faktor yang berhubungan dengan perilaku tersebut. Perilaku URT diukur dengan meminta responden menunjukkan seberapa sering mereka dapat memenuhi anggaran waktu jika mereka melaporkan seluruh waktu yang digunakan untuk pelaksanaan audit. Hasil studi mereka menunjukkan lebih dari 63 persen responden melakukan tindakan URT. Faktor utama yang mendorong perilaku tersebut adalah anggaran waktu yang ketat. Hasil temuan mereka mengindikasikan semakin sulit anggaran waktu dicapai, maka semakin meningkat perilaku URT. Mereka juga menemukan permintaan dari supervisor untuk melakukan tindakan URT dan keyakinan individual (yaitu perilaku URT menghasilkan evaluasi kinerja personal mereka menjadi lebih baik) berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan tindakan URT.

Margheim dan Pany (1986) membangun suatu kasus hipotesis untuk menguji pengaruh kontrol kualitas, tekanan anggaran waktu dan materialitas *budget overrun* yang dirasakan auditor, dan tipe KAP terhadap perilaku audit disfungsional. Partisipan pada studi tersebut adalah auditor yang berpengalaman (dengan masa kerja di KAP lebih dari 10 tahun). Hasil studi mereka menunjukkan perilaku audit disfungsional lebih mungkin dilakukan auditor yang bekerja pada KAP *non-Big Eight* dibandingkan KAP *Big Eight*. Mereka juga menemukan auditor yang merasakan kendala anggaran waktu sebagai akibat inefisiensi yang mereka lakukan dalam pelaksanaan program audit cenderung menanggulangnya dengan perilaku audit disfungsional. Selanjutnya hasil penelitian tersebut menunjukkan keberadaan sistem kontrol di KAP tidak berpengaruh terhadap kecenderungan melakukan perilaku audit disfungsional.

Cook dan Kelley (1988) melakukan replikasi terhadap penelitian yang dilakukan Kelley dan Seiler (1982) untuk menginvestigasi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan audit dan cara yang ditempuh auditor untuk menanggulangnya. Hasil studi mereka menunjukkan terdapat peningkatan tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dibandingkan dengan hasil studi Kelley dan Seiler (1982) terutama pada auditor posisi level bawah (junior dan senior). Mereka juga menemukan dalam menanggulangi kendala waktu, auditor cenderung menempuh cara disfungsional (yaitu dengan melakukan RKA dan URT) dibandingkan dengan cara fungsional (meminta tambahan anggaran waktu atau bekerja lebih giat). Mereka menyimpulkan perilaku audit disfungsional cenderung

meningkat sesuai dengan peningkatan tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan tugas audit.

Kelley dan Margheim (1990) menggunakan model teoritis stres-kerja untuk menginvestigasi dampak dari tekanan anggaran waktu dan beberapa variabel personalitas terhadap perilaku audit disfungsional. Mereka menemukan terdapat hubungan U-terbalik antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hasil studi mereka juga menunjukkan auditor staf lebih mungkin untuk melakukan perilaku URT ketika disupervisi oleh auditor senior yang memiliki personalitas Tipe A. Selanjutnya hasil studi tersebut menunjukkan auditor staf cenderung menghindari tindakan RKA ketika auditor senior memberikan uraian tugas secara terstruktur.

Penelitian yang dilakukan Raghunathan (1991) bertujuan untuk menyediakan analisis yang mendetail tentang luas perilaku penghentian prematur prosedur audit serta alasan yang dikemukakan auditor untuk melakukan tindakan tersebut. Raghunathan (1991) menemukan 55 persen respondennya mengakui mereka kadang-kadang melakukan tindakan penghentian prematur prosedur audit, dan prosedur audit yang cenderung diabaikan adalah pengujian pengendalian intern, review pekerjaan internal auditor dan analitikal review. Selanjutnya dia menemukan alasan utama yang dikemukakan responden (auditor) untuk melakukan penghentian prematur prosedur audit adalah; tahapan audit berisiko rendah, kendala anggaran waktu dan faktor kebosanan auditor. Hasil penelitian tersebut juga menunjukkan auditor pada posisi level bawah lebih rentan melakukan tindakan penghentian prematur prosedur audit.

McNair (1991) melakukan pendekatan kualitatif untuk menginvestigasi efek kompetisi yang ketat pada pasar jasa audit terhadap efektivitas sistem pengendalian manajemen di KAP. Dia membangun suatu model sistem kontrol manajemen dalam KAP dan berpendapat bahwa lingkungan, struktur organisasi, strategi manajerial dan teknologi berpengaruh terhadap sistem kontrol manajemen KAP yang pada gilirannya berdampak pada seleksi dan pelatihan/training personal KAP, desain tugas, anggaran waktu, kebijakan KAP dan sistem penghargaan (*reward system*). McNair (1991) menyimpulkan manajemen KAP mengatasi dilema kualitas-biaya audit pada individu auditor melalui penggunaan anggaran waktu, norma efisiensi dan struktur yang kaku. Hasil penelitian tersebut menunjukkan sistem pengendalian manajemen yang diterapkan KAP mendorong individu auditor melakukan kompromi atas kualitas dan biaya audit dalam pelaksanaan program audit

Ponemon (1992) melakukan studi eksperimen untuk menginvestigasi dampak tekanan anggaran waktu terhadap perilaku URT. Partisipan penelitian terdiri dari 88 auditor dari KAP berskala nasional. Ponemon (1992) menugaskan subyek (auditor) pada grup kontrol (tidak ada anggaran waktu) dan grup perlakuan (anggaran waktu ketat). Setiap subyek ditugaskan untuk menyelesaikan rekonsiliasi bank tanpa ada supervisi. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan auditor dalam kondisi tekanan anggaran waktu cenderung melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan prosedur audit, terutama jika kesadaran moral auditor rendah.

Willet dan Page (1996) melakukan survei terhadap auditor pemula yang bekerja pada KAP di Inggris untuk menginvestigasi pengaruh tekanan anggaran

waktu terhadap perilaku audit disfungsional. Hasil studi mereka menunjukkan 70 persen responden pernah melakukan praktik “*irregular auditing*”. Hasil penelitian Willet dan Page (1996) menunjukkan 60 persen dari responden menyatakan kendala anggaran waktu merupakan suatu faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional. Faktor lainnya adalah tahapan audit yang dipersepsikan tidak penting, dan faktor kebosanan dalam melaksanakan proses audit. Hasil penelitian mereka juga menunjukkan tidak terdapat perbedaan persepsi auditor yang bekerja di KAP besar dan di KAP kecil atas pengaruh kendala anggaran waktu terhadap perilaku audit disfungsional.

Otley dan Pierce (1996a) menguji anteseden dan konsekuen tekanan anggaran waktu. Responden mereka adalah auditor senior yang bekerja pada KAP yang termasuk *Big-Six* di Irlandia. Tekanan anggaran waktu dioperasionisasikan dengan ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit. Hasil studi Otley dan Pierce (1996a) menunjukkan terdapat hubungan linier antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan (ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan) dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Mereka juga menemukan fee dari klien, program audit dan partisipasi dalam penyusunan anggaran waktu audit berpengaruh terhadap ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan dalam pelaksanaan program audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Malone dan Robert (1996) difokuskan untuk menguji faktor-faktor yang berhubungan dengan perilaku RKA. Variabel-variabel yang diuji meliputi karakteristik personal (*locus of control*, harga diri dan kebutuhan

untuk restu), karakteristik profesional (komitmen organisasional, komitmen profesional dan keinginan untuk berpindah), kontrol kualitas, prosedur review, hukuman terhadap auditor yang melakukan tindakan RKA dan tekanan anggaran waktu. Mereka menemukan bahwa kontrol kualitas, prosedur review, dan hukuman terhadap praktek melakukan RKA berhubungan terbalik pada perilaku RKA. Berbeda dengan hasil-hasil penelitian sebelumnya, mereka menemukan pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku RKA tidak signifikan. Sebagai tambahan, temuan mereka menunjukkan pengaruh karakteristik personalitas dan profesional terhadap perilaku RKA tidak signifikan.

Otley dan Pierce (1996b) menguji dampak sistem kontrol terhadap perilaku audit disfungsional pada auditor yang bekerja pada KAP yang termasuk *Big-Six* di Irlandia. Mereka menggunakan analisis regresi berganda untuk mengkonstruksikan suatu model untuk menjelaskan perilaku audit disfungsional. Variabel independen pada penelitian tersebut meliputi; penekanan anggaran waktu (*budget emphasis*), ketercapaian anggaran waktu, gaya kepemimpinan supervisor (*leadership consideration dan leadership structure*), komitmen organisasional dan komitmen profesional. Hasil studi mereka menunjukkan penekanan anggaran waktu, ketercapaian anggaran, pertimbangan kepemimpinan (*leadership consideration*) dan struktur kepemimpinan (*leadership structure*) berpengaruh signifikan terhadap perilaku audit disfungsional. Sedangkan komitmen organisasional dan profesional ditemukan tidak berpengaruh signifikan.

Akers, Horngren, dan Eaton (1998) melakukan survei untuk mengetahui frekuensi perilaku URT yang dilakukan auditor dalam lingkungan audit. Mereka melakukan survei terhadap 224 auditor yang bekerja pada KAP regional dari seluruh level. Hasil penelitian mereka mengindikasikan, mayoritas responden (71%) melakukan URT. Alasan responden untuk melakukan tindakan URT dimotivasi keinginan mereka untuk; (1) memperoleh evaluasi kinerja periodik yang lebih baik, (2) dipandang atasan memiliki kompetensi yang tinggi, dan (3) mendapat promosi.

Anderson-Gough *et al.*, (2001) melakukan pendekatan kualitatif untuk menginvestigasi dampak anggaran waktu audit terhadap perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Sampel penelitian tersebut adalah auditor staf dan senior yang bekerja di KAP yang tergolong *Big-Six* di Inggris. Mereka menemukan auditor staf dan senior merasa khawatir dengan pelaksanaan tugas audit yang melampaui anggaran waktu. Anderson-Gough *et al.*, (2001) menyimpulkan terdapat kultur pada KAP *Big-Six* di Inggris yang menggariskan pemenuhan anggaran waktu merupakan hal yang penting untuk dicapai auditor dalam pelaksanaan prosedur audit, yang pada giliran berikutnya mendorong auditor melakukan tindakan URT.

Herrbach (2001) melakukan survei terhadap 170 auditor yang bekerja pada KAP yang tergolong *Big Sixth* di Perancis. Herrbach (2001) menguji hubungan antara elemen-elemen kontrak psikologis yaitu kontrak psikologis antara auditor dengan KAP (meliputi gaji, *traveling*, kenyamanan kerja, promosi), komitmen organisasional afektif, dan kontrol mutu dengan perilaku RKA. Dengan menggunakan analisis model persamaan struktural, Herrbach (2001) menemukan elemen-elemen kontrak

psikologis yang berkaitan dengan aspek profesional auditing, dan proses review mutu berhubungan signifikan dengan perilaku RKA. Herrbach (2001) menemukan komitmen organisasi afektif tidak berpengaruh pada perilaku RKA. Hasil penelitian ini menunjukkan auditor yang merasakan kontrak psikologis dipenuhi oleh KAP cenderung menghindari perilaku RKA. Selanjutnya semakin efektif proses review mutu yang dirasakan, maka semakin kecil kemungkinan auditor melakukan perilaku RKA.

Akers dan Eaton (2003) melakukan penelitian untuk menginvestigasi apakah gender berpengaruh terhadap perilaku URT dan karakteristik individu auditor yang melakukan URT. Penelitian mereka dilakukan dengan metode survei kepada auditor yang bekerja di KAP regional. Hasil analisis menunjukkan tidak terdapat perbedaan signifikan persepsi auditor perempuan dan laki-laki terhadap perilaku URT. Mereka juga menemukan auditor yang melakukan tindakan URT lebih peduli (*concern*) atas penghargaan (*reward*) personal yang diharapkan dengan melakukan tindakan URT dibandingkan implikasi etis dari tindakan tersebut.

Coram *et al.*, (2003) melakukan survei pada auditor staf dan senior yang bekerja pada KAP di Australia. Mereka fokus pada persepsi auditor tentang hubungan tekanan anggaran waktu dengan perilaku RKA. Mereka menemukan auditor yang menjadi responden mereka mengalami tekanan anggaran waktu pada level yang tinggi yaitu lebih dari 50% responden mengatakan bahwa anggaran waktu audit yang dialokasikan untuk tugas audit yang mereka lakukan hanya "kadang-kadang" mencukupi. Mayoritas responden pada penelitian tersebut mempersepsikan kolega

atau sejawat mereka melakukan tindakan RKA dalam pelaksanaan prosedur audit. Hampir 63 persen responden mengakui mereka melakukan perilaku RKA dengan frekuensi kadang-kadang. Coram *et al.*, (2003) menyimpulkan faktor yang mendorong auditor melakukan tindakan RKA adalah risiko prosedur audit yang diabaikan rendah, dan kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) menginvestigasi hubungan variabel-variabel sistem kontrol dengan perilaku audit disfungsional. Mereka melakukan survei terhadap auditor junior dan senior pada KAP yang termasuk *Big Four* di Irlandia. Mereka menemukan tekanan waktu (kombinasi antara anggaran waktu dan batas waktu) dan evaluasi kinerja (diintegrasikan melalui gaya kepemimpinan dan evaluasi kinerja) berhubungan signifikan dengan perilaku audit disfungsional. Hasil penelitian ini mengindikasikan semakin meningkat tekanan waktu yang dirasakan, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Coram *et al.* (2004) melakukan studi eksperimen untuk menguji interaksi antara tekanan anggaran waktu dengan risiko salah saji. Hasil penelitian mereka menunjukkan auditor cenderung melakukan perilaku RKA ketika tekanan anggaran waktu pada level yang tinggi. Selain itu, mereka menemukan terdapat interaksi antara tekanan anggaran waktu dengan risiko salah saji. Hasil penelitian mereka mengindikasikan dalam kondisi tekanan anggaran waktu, auditor cenderung melakukan perilaku RKA ketika risiko salah saji dipersepsikan rendah.

Penelitian-penelitian mengenai perilaku audit disfungsional pada auditor yang bekerja di KAP di Indonesia masih jarang dilakukan. Heriningsih (2002) menginvestigasi apakah terdapat prioritas penghentian prosedur audit yang dilakukan auditor, dan apakah faktor-faktor situasional (tekanan anggaran waktu, materialitas, dan risiko audit) berdampak terhadap keputusan auditor untuk menghentikan prosedur audit secara prematur. Heriningsih (2002) melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Pulau Jawa. Heriningsih (2002) menemukan terdapat urutan prioritas tahapan prosedur audit yang dihentikan secara prematur, dan tekanan anggaran waktu, materialitas dan risiko audit berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit.

Basuki dan Mahardani (2006) menguji pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku penghentian prematur atas prosedur audit dan URT. Mereka melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Surabaya. Hasil studi mereka menunjukkan tekanan anggaran waktu berpengaruh positif signifikan terhadap perilaku URT, namun mereka menemukan pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap penghentian prematur prosedur audit tidak signifikan.

Weningtyas *et al.* (2006) mereplikasi dan memperluas penelitian Heriningsih (2002) dengan menambah variabel variabel kontrol mutu dan prosedur review dalam menjelaskan penghentian prematur prosedur audit. Mereka melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil studi mereka menunjukkan terdapat urutan prioritas atas prosedur audit yang dihentikan secara prematur, dan variabel-variabel tekanan

anggaran waktu, materialitas, risiko audit, dan kontrol mutu dan prosedur review yang dirasakan auditor berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Rangkuman hasil studi-studi yang diuraikan di atas disajikan pada tabel 2.1 berikut.

TABEL 2. 1
Rangkuman Penelitian-Penelitian Terdahulu
Tentang Perilaku Audit Disfungsional

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Rhode (1978)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode: Survei ▪ Sampel: 1526 anggota AICPA ▪ Analisis Data: Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mayoritas responden mengakui mereka pernah melakukan perilaku audit disfungsional ▪ Keterbatasan anggaran waktu merupakan faktor utama melakukan perilaku audit disfungsional.
Alderman dan Deitrick (1982)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode: Survei ▪ Sampel: Auditor pada KAP besar. 274 auditor pada seluruh posisi. ▪ Analisis Data: Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penghentian prematur cenderung dilakukan pada tahap pengujian pengendalian intern dan lebih mungkin dilakukan auditor pada posisi level bawah dibandingkan auditor pada posisi level atas. ▪ Kendala anggaran waktu merupakan faktor utama melakukan perilaku audit disfungsional
Kelley dan Seiler (1982)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode: Survei ▪ Sampel: Auditor pada seluruh tipe KAP. 87 auditor dari seluruh posisi. ▪ Analisis Data: Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) lebih tinggi dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). ▪ Anggaran yang terlalu ketat berdampak pada perilaku disfungsional.
Lighter, <i>et al.</i> (1982).	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode: Survei ▪ Sampel: 1016 auditor yang bekerja pada KAP ▪ Analisis Data: Analisis Regresi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Semakin sulit pemenuhan anggaran waktu yang dirasakan, semakin meningkat perilaku URT. ▪ Pemintaan superior (atasan) kepada junior untuk melakukan URT, meningkatkan perilaku URT.

Lanjutan TABEL 2.1

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Margheim dan Pany (1986)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Eksperimen Sampel: 170 auditor (hampir 40% partner) Analisis Data: MANOVA 	<ul style="list-style-type: none"> Auditor yang bekerja pada KAP kecil (non-Big 8) lebih cenderung melakukan perilaku audit disfungsional. Keterbatasan anggaran waktu audit yang diakibatkan inefisiensi mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional. Keberadaan sistem kontrol tidak berpengaruh pada perilaku audit disfungsional.
Cook dan Kelley (1988)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Survei Sampel: 63 Auditor dari semua level. Analisis Data: Deskriptif. 	<ul style="list-style-type: none"> Tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor meningkat dibandingkan dengan hasil studi 1982. Peningkatan tekanan anggaran waktu lebih tinggi pada auditor posisi level bawah. Dalam mengatasi kendala anggaran waktu, auditor cenderung melakukan perilaku audit disfungsional.
Kelley dan Margheim (1990)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Survei Sampel: 85 pasangan auditor senior dan junior dari 2 KAP besar. Analisis Data: MANOVA 	<ul style="list-style-type: none"> Hubungan bentuk-U terbalik antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional. Auditor junior cenderung menghindari perilaku URT dan RKA ketika disupervisi oleh auditor senior yang memiliki personalitas Tipe A dan mendefinisikan uraian tugas lebih terstruktur.
McNair (1991)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Pendekatan Kualitatif dan Interview Sampel: 150 auditor staf, dan interview terutama dengan senior 	<ul style="list-style-type: none"> Tekanan ekonomi terhadap auditor sering lebih kuat daripada tanggung jawab pada publik, menghasilkan “ambivalensi etis”, yang selanjutnya berdampak negatif pada kualitas audit. Auditor pada posisi level bawah merasakan tekanan anggaran waktu untuk penyelesaian program audit sesuai standar auditing.

Lanjutan TABEL 2.1

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Ragunatan (1991)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode Survei ▪ Sampel 409 auditor pada semua posisi yang bekerja pada KAP besar ▪ Analisis Data: Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lebih dari 50 persen partisipan mengakui melakukan PSO ▪ Bidang audit yang paling cenderung untuk diabaikan adalah pengujian kontrol internal, review pekerjaan internal auditor, dan analitikal review. ▪ Faktor utama melakukan PSO adalah tahapan dengan risiko yang rendah, kendala waktu, dan kebosanan.
Lawrence A. Ponemon (1992)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode Eksperimen ▪ Subjek: 88 auditor dari KAP nasional. ▪ Analisis Data: ANOVA 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tekanan anggaran waktu berhubungan positif dengan URT. ▪ Ketika terdapat tekanan anggaran waktu, auditor dengan level kesadaran moral lebih tinggi melakukan URT yang lebih kecil dibandingkan auditor dengan kesadaran moral rendah.
Malone dan Robert (1996)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode Survei ▪ Sampel 257 auditor dari KAP besar ▪ Analisis Data: OLS Regression 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku RKA tidak signifikan. ▪ Kontrol kualitas, prosedur review, hukuman atas praktek RKA yang dirasakan berhubungan terbalik dengan perilaku RKA.
Willet dan Page (1996)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode Survei ▪ Sampel 500 auditor pemula ▪ Analisis Data: Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tujuh puluh persen responden mengakui pernah melakukan praktek <i>irreguler audit</i>. ▪ Mayoritas (Enam puluh persen) responden mengatakan tekanan anggaran waktu merupakan alasan utama melakukan <i>irreguler audit</i>.

Lanjutan TABEL 2.1

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Otley dan Pierce (1996a)	<ul style="list-style-type: none"> Metode Survei Sampel 260 auditor senior pada KAP besar di Irlandia Analisis Data: Analisis Regresi Berganda 	<ul style="list-style-type: none"> Tekanan anggaran waktu berhubungan linier dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pengaruh fee dari klien dan program audit yang dirasakan terhadap anggaran waktu audit, berpengaruh negatif terhadap ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan. Partisipasi dalam penyusunan anggaran waktu berhubungan positif dengan ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan.
Otley dan Pierce (1996b)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Survei Sampel: 260 auditor senior Analisis Regresi Berganda 	<ul style="list-style-type: none"> Ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan dan gaya kepemimpinan manajer berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional. Komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional.
Akers, Horngren, dan Eaton (1998)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Survei Sampel: 224 auditor dari seluruh level Analisis Data: Statistik Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> Mayoritas (71%) responden melakukan URT. Alasan melakukan URT adalah keinginan untuk; (1) mendapatkan evaluasi atas kinerja periodik lebih baik, (2) dipandang memiliki kompeten oleh superior dan (3) mendapat promosi.
Anderson-Gough <i>et al.</i> (2001)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Interview Semi-Terstruktur Sampel: 107 auditor junior, senior, dan manajer dari 2 KAP Big-6 	<ul style="list-style-type: none"> Senior lebih khawatir pada <i>budget overruns</i> daripada junior. Senior dan junior melakukan URT untuk memenuhi anggaran waktu. Terdapat kultur di KAP yang menekankan pentingnya penyelesaian tugas audit dalam batas anggaran waktu.

Lanjutan TABEL 2.1

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Herrbach (2001)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Survei Sampel: 170 auditor senior dari KAP Besar Analisis Data: Model Persamaan Struktural 	<ul style="list-style-type: none"> Auditor yang merasakan KAP memenuhi kontrak psikologis cenderung menghindari perilaku RKA. Semakin efektif proses review dan kontrol mutu yang dirasakan, maka semakin berkurang tindakan RKA.
Coram <i>et al.</i> , (2003) Australia	<ul style="list-style-type: none"> Metode Survei Sampel 43 auditor pemula yang bekerja pada KAP di Australia Analisis Data: Statistik Deskriptif 	<ul style="list-style-type: none"> Lebih dari 50% responden mengalami TAW pada level tinggi. Mayoritas responden meyakini kolega mereka melakukan tindakan RKA. Alasan utama melakukan PRKA; risiko audit rendah, dan terdapat TAW yang tinggi.
Akers dan Eaton (2003)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Survei Sampel: 224 auditor dari seluruh level Analisis Data: Uji t dan analisis diskriminan 	<ul style="list-style-type: none"> Tidak terdapat perbedaan signifikan persepsi auditor tentang perilaku URT berdasarkan gender. Auditor yang melakukan URT lebih concern atas <i>reward personal</i> daripada implikasi etis tindakan URT.
Pierce dan Sweeney (2004)	<ul style="list-style-type: none"> Metode Survei Sampel 130 auditor junior dan senior pada KAP Besar di Irlandia Analisis Data: Analisis Regresi Berganda 	<ul style="list-style-type: none"> Tekanan anggaran waktu berhubungan positif dengan perilaku disfungsional Terdapat hubungan positif antara evaluasi kinerja yang didasarkan pada anggaran waktu dengan perilaku disfungsional.. Hubungan partisipasi dan gaya kepemimpinan dengan perilaku audit disfungsional tidak signifikan
Coram <i>et al.</i> (2004)	<ul style="list-style-type: none"> Metode: Eksperimen 103 auditor senior Analisis Data: ANOVA Repeated Measures 	<ul style="list-style-type: none"> Auditor cenderung melakukan perilaku RKA ketika tekanan anggaran waktu tinggi. Dalam kondisi tekanan anggaran waktu, kecenderungan auditor melakukan perilaku RKA akan meningkat ketika tingkat risiko salah saji dipersepsikan rendah.

Lanjutan TABEL 2.1

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Heriningsih (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel: 66 auditor pada KAP di Pulau Jawa • Analisis Data: Uji Friedman dan regresi logistik 	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat urutan prioritas prosedur audit yang dihentikan secara prematur. • Tekanan waktu dan risiko audit berpengaruh terhadap penghentian prematur prosedur audit.
Weningtyas <i>et al.</i> (2006)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel: 79 auditor pada KAP di Jawa Tengah dan Yogyakarta • Analisis Data: Uji Friedman dan regresi logistik 	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat urutan prioritas prosedur audit yang dihentikan secara prematur. • Tekanan waktu dan risiko audit, materialitas, kontrol kualitas dan prosedur review berpengaruh pada penghentian prematur.
Basuki dan Mahardani (2006)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel: 58 auditor pada KAP di Surabaya • Analisis Data: Analisis jalur 	<ul style="list-style-type: none"> • Tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap perilaku URT. • Tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur. • Tekanan anggaran waktu tidak berdampak langsung pada kualitas audit

Bukti empiris dari hasil-hasil penelitian terdahulu yang diuraikan di atas menunjukkan keberadaan perilaku audit disfungsional dalam praktik. Hasil penelitian-penelitian tersebut juga menunjukkan kendala anggaran waktu merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (misalnya; Rhode 1978; Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Margheim dan Pany, 1986; Coram *et al.*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Selain kendala anggaran waktu, faktor-faktor lainnya yang ditemukan berpengaruh terhadap perilaku RKA meliputi; posisi auditor di KAP, ukuran atau tipe KAP, area audit

yang diuji, pentingnya tahapan audit yang dipersepsikan, gaya kepemimpinan supervisor, kontrol mutu di KAP, dan kontrak psikologis antar auditor dengan KAP.

Kelley dan Seiler (1982) dan Cook dan Kelley (1988) menemukan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) lebih cenderung melakukan perilaku RKA dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Temuan yang mirip dilaporkan Raghunathan (1991) yang menemukan auditor pada posisi level bawah lebih rentan melakukan penghentian prematur prosedur audit. Hasil studi eksperimen yang dilakukan Margheim dan Pany (1986) mengindikasikan perilaku RKA lebih mungkin terjadi pada KAP kecil (*Non-Big Eight*) dibandingkan dengan KAP besar (*Big-Eight*). Namun hasil-hasil penelitian dengan metode survei menunjukkan perilaku RKA juga terjadi pada KAP besar (misalnya; Willet dan Page, 1996; Otley dan Pierce, 1996a; Herrbach, 2001; Coram *et al.*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Rhode (1978) dan Alderman dan Deitrick (1982) menemukan prosedur audit yang cenderung diabaikan atau dihentikan secara prematur adalah pengujian internal kontrol dan prosedur audit yang dipersepsikan auditor tidak penting (yaitu dipersepsikan memiliki risiko rendah).

Kelley dan Margheim (1990) menemukan auditor junior cenderung menghindari perilaku RKA ketika auditor senior memberi uraian tugas yang terstruktur. Temuan yang mirip dilaporkan Otley dan Pierce (1996a) yang menemukan gaya kepemimpinan atasan berpengaruh terhadap perilaku RKA. Margheim dan Pany (1986) menemukan keberadaan kontrol mutu di KAP tidak berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan perilaku RKA. Temuan

berbeda dilaporkan Malone dan Robert (1996) dan Herrbach (2001) yang menemukan kontrol mutu di KAP berpengaruh signifikan terhadap perilaku RKA. Selanjutnya Herrbach (2001) menemukan auditor yang merasakan KAP memenuhi kontrak psikologis yaitu kontrak antar auditor dan KAP (meliputi gaji, *traveling*, kenyamanan kerja, promosi) cenderung menghindari perilaku RKA.

Faktor-faktor lainnya yang ditemukan berpengaruh terhadap perilaku URT meliputi; posisi auditor di KAP, ukuran dan tipe KAP, tekanan dari atasan, keyakinan dan nilai-nilai etis yang dimiliki individu auditor, dan kesadaran moral. Kelley dan Seiler (1982) dan Cook dan Kelley (1988) menemukan auditor pada posisi level bawah (junior, senior) lebih cenderung melakukan perilaku URT dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Hasil penelitian dengan metode eksperimen yang dilakukan Margheim dan Pany (1986) menemukan auditor yang bekerja pada KAP kecil (*Non-Big Eight*) lebih mungkin melakukan perilaku URT dibandingkan dengan auditor yang bekerja pada KAP besar (*Big-Eight*). Namun hasil-hasil penelitian dengan metode survei menunjukkan perilaku URT terjadi pada KAP besar (misalnya; Otley dan Pierce, 1996a,b; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Pierce dan Sweeney, 2004).

Permintaan atasan untuk melakukan tindakan URT secara eksplisit maupun implisit mendorong auditor melakukan perilaku URT (Lightner *et al.*, 1982). Hasil penelitian Lightner *et al.* (1982) juga menemukan bukti yang menunjukkan keyakinan individu auditor atas tindakan URT berpengaruh terhadap perilaku URT. Auditor yang meyakini bahwa tindakan URT dapat menghasilkan evaluasi kinerja personel

mereka yang lebih baik, cenderung melakukan perilaku URT. Kelley dan Margheim (1990) menemukan auditor junior kecil kemungkinannya melakukan perilaku URT ketika disupervisi auditor senior yang memiliki personalitas Tipe A. Selanjutnya hasil studi eksperimen yang dilakukan Ponemon (1992) menunjukkan dalam kondisi tekanan anggaran waktu, auditor yang memiliki kesadaran moral rendah cenderung melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan prosedur audit.

Penelitian ini memperluas penelitian-penelitian terdahulu dengan menghubungkan karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dalam menjelaskan perilaku audit disfungsional. Berkenaan dengan hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan bahwa kendala anggaran waktu audit merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional, maka pada seksi berikut didiskusikan anggaran waktu audit dan tindakan yang dilakukan auditor dalam menanggulangi kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit.

2.3. Anggaran Waktu Audit dan Perilaku Auditor

Standar pekerjaan lapangan butir pertama mensyaratkan auditor untuk merencanakan dan mengendalikan pekerjaannya secara efektif (IAI 2001, SA Seksi 150.02). Untuk memenuhi standar tersebut, salah satunya diwujudkan dalam bentuk penyusunan anggaran waktu audit. Anggaran waktu audit (*audit time budget*) merupakan estimasi atau taksiran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan tugas audit dalam suatu penugasan (Fleming, 1980). Pada umumnya, KAP menyusun

anggaran waktu secara mendetail untuk setiap tahapan prosedur audit (Fleming, 1980; Marxen, 1990).

Anggaran waktu audit merupakan elemen penting dari mekanisme operasional dan kontrol pada suatu KAP (McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a). Waggoner dan Chasell (1991) mengemukakan anggaran waktu audit memberikan beberapa manfaat pada suatu KAP. Anggaran waktu audit berguna sebagai dasar dalam menaksir atau memperkirakan biaya audit, mengalokasikan personal audit pada tugas tertentu dan sebagai dasar mengevaluasi kinerja personal auditor. Selain itu, anggaran waktu menyediakan manfaat secara tidak langsung pada KAP yaitu dengan tersedianya bukti yang terdokumentasi dalam rangka mematuhi standar pekerjaan lapangan yang pertama yaitu perencanaan dan supervisi audit, memfasilitasi review yang dilakukan sejawat, membantu dalam keadaan dimana terjadi tuntutan hukum atas KAP, serta membantu auditor dalam pelaksanaan kemahiran profesional mereka.

Proses penyusunan anggaran waktu pada sebagian besar KAP cenderung mengikuti proses yang sama (Fleming, 1980; Marxen, 1990). Anggaran waktu audit disusun dengan melakukan taksiran waktu yang dibutuhkan untuk pelaksanaan setiap tahapan program audit pada berbagai level auditor. Penyusunan anggaran waktu audit umumnya dilakukan *auditor in charge* atau team audit yang terdiri dari *auditor in charge*, manajer, dan partner (Fleming, 1980; Marxen, 1990). Faktor utama yang digunakan KAP sebagai dasar penetapan anggaran waktu adalah fee dari klien dan realisasi anggaran waktu audit tahun sebelumnya (Fleming, 1980; Otley dan Pierce, 1996a).

Pada pasar jasa audit yang kompetitif seperti sekarang ini, KAP dituntut untuk dapat beroperasi secara efektif dan efisien. Pada satu pihak KAP dituntut untuk mengumpulkan bukti kompeten yang cukup dalam memenuhi standar profesional, dan pada pihak lain dituntut melakukan efisiensi melalui pengendalian biaya audit (Arens dan Loebbecke, 2002). Karena sebagian besar biaya audit dipicu oleh waktu audit, maka untuk meningkatkan efisiensi salah satu usaha yang sering ditempuh KAP adalah menetapkan anggaran waktu audit secara ketat (McNair, 1991).

Anggaran waktu audit yang ketat dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) dalam pelaksanaan program audit akibat ketidakseimbangan antara anggaran waktu audit yang tersedia dan waktu yang dibutuhkan untuk penyelesaian program audit (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Kelley dan Margheim, 1990). Tekanan anggaran waktu adalah “kendala waktu yang timbul atau mungkin timbul dari keterbatasan sumberdaya (waktu) yang dialokasikan untuk pelaksanaan tugas audit” DeZoort dan Lord (1997, p.45).

Hasil-hasil penelitian dengan metode survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Amerika Serikat (antara lain; Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Kelley dan Margheim, 1990), Inggris (Willet dan Page, 1996), Irlandia (Otley dan Pierce, 1996a,b; Pierce dan Sweeney, 2004), dan Australia (Coram *et al.*, 2003) menunjukkan auditor merasakan terdapat tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur program audit. Hasil yang mirip juga ditemukan pada auditor yang bekerja pada KAP di Indonesia (Heriningsih, 2001; Wenyingtas *et al.*, 2006; Basuki dan

Mahardani, 2006). Pada studi-studi tersebut tekanan anggaran waktu dioperasionisasikan sebagai tingkat keketatan dan ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit.

Tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit dapat mempengaruhi perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Akers dan Eton (2003) mengemukakan jika auditor merasakan terdapat tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan tugas audit, maka auditor mungkin bertindak dengan salah satu dari cara berikut:

- 1) Melaksanakan prosedur audit sebagaimana mestinya dan melaporkan waktu aktual yang digunakan dalam pelaksanaan tugas tersebut. Dalam hal ini auditor menanggulangi kendala anggaran waktu dengan cara fungsional.
- 2) Melaksanakan prosedur audit sebagaimana mestinya, tetapi memanipulasi catatan waktu dengan tidak melaporkan waktu audit aktual yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit. Dalam hal ini auditor menanggulangi kendala anggaran waktu dengan melakukan perilaku URT.
- 3) Tidak melakukan prosedur audit sebagaimana mestinya, tetapi auditor mengklaim bahwa mereka telah melakukan prosedur audit sebagaimana mestinya. Dalam hal ini auditor menanggulangi kendala anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA.

Meskipun auditor dapat menanggulangi kendala anggaran waktu dengan cara fungsional (misalnya dengan meminta tambahan anggaran waktu), bukti empiris dari hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan auditor kadang-kadang merespon

kendala anggaran waktu dengan melakukan tindakan audit disfungsional yaitu dengan melakukan perilaku RKA atau URT (misalnya, Cook dan Kelley, 1988; Otley dan Pierce, 1996a; Williet dan Page, 1966; Coram *et al.* 2003; Pierce dan Sweeney, 2004).

Kelly dan Seiler (1982) mengelaborasi konsekuensi negatif dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam praktek audit terhadap kualitas audit maupun personal auditor. Mereka menemukan perilaku audit disfungsional cenderung meningkat seiring dengan peningkatan tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor. Mereka juga menemukan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh terhadap ketidakpuasan kerja, perasaan gagal (*burnout*), dan perpindahan auditor pada profesi lain.

Berdasarkan hasil studi Rhode (1978) yang melaporkan mayoritas dari anggota AICPA yang menjadi sampel penelitiannya melakukan tindakan audit disfungsional dalam praktik, *The Commission on Auditor Responsibilities* (1978) dalam Raghunathan (1991) mengingatkan profesi auditor atas dampak negatif anggaran waktu audit terhadap kemampuan auditor memenuhi tanggungjawab profesinya. Untuk menindaklanjuti isu tersebut, *The Commission on Auditor Responsibilities* membentuk suatu komisi untuk meneliti dampak anggaran waktu terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan yang terjadi dalam pelaporan keuangan. Laporan *Treadway* (NCFRR, 1987) dalam Otley dan Pierce (1996a) menyimpulkan kompetisi dengan intensitas tinggi pada pasar audit menimbulkan auditor merasakan tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit, dan

untuk menanggulangi kondisi tersebut auditor mengurangi luas (*scope*) pengauditan, menggunakan bukti audit dengan kualitas yang lebih rendah, dan mengabaikan prosedur audit tertentu.

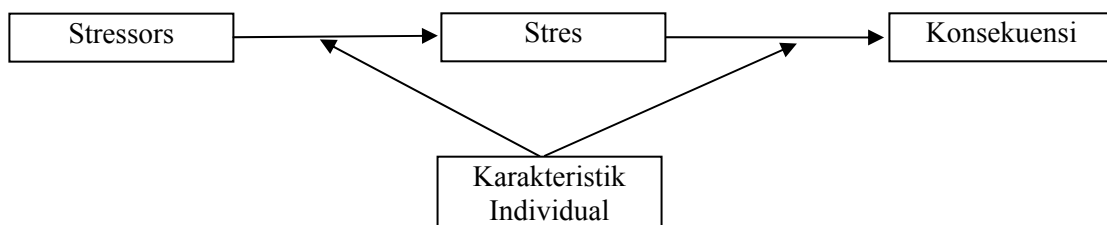
Kelangsungan profesi akuntan publik dalam jangka-panjang bergantung pada kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP. Untuk mempertahankan reputasi kualitas audit diperlukan waktu audit yang cukup serta auditor yang mempunyai kompetensi tinggi dalam pelaksanaan audit (Wilson dan Grimlund, 1990). Kompetisi yang ketat pada pasar audit menyebabkan anggaran waktu menjadi sangat ketat dan mempengaruhi perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit (McNair, 1991). DeZoort (1998) mengemukakan kompetisi yang ketat pada pasar audit merupakan faktor utama yang menyebabkan auditor melakukan kejahatan (*culprit*), karena kompetisi yang ketat memicu tekanan untuk melakukan efisiensi dan kontrol biaya.

Sebagai rangkuman, hasil-hasil penelitian yang disebutkan di atas menunjukkan auditor menghadapi kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit. Kendala anggaran waktu tersebut dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam pelaksanaan program audit, dan selanjutnya dapat mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Penelitian ini memperluas riset tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional dengan menguji secara simultan pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Pada bagian berikut didiskusikan model teoritis stres-kerja dan teori penanggulangan yang digunakan sebagai teori yang mendasari penelitian ini.

2.4. Model Teoritis Stres-Kerja

Pada bagian sebelumnya telah diuraikan keterbatasan atau kendala anggaran waktu dapat mengakibatkan auditor merasakan suatu tekanan dalam mengerjakan tugas audit tertentu, dan kondisi tersebut selanjutnya dapat mempengaruhi perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Hal tersebut sesuai dengan literatur stres yang berkaitan dengan pekerjaan (stres-kerja) yang menyatakan bahwa *stressor* (penyebab stres) yang dihadapi individual dalam lingkungan kerja dapat mengakibatkan individu merasakan tekanan (stres) dalam melakukan pekerjaan, dan selanjutnya dapat mempengaruhi sikap, intensi dan perilaku individual. Pada literatur stres-kerja hubungan antara *stressors* (penyebab stres), respon terhadap *stressors* dan konsekuensi stres (*strain outcome*) secara diagram disajikan sebagaimana ditunjukkan pada gambar 2.1.

Gambar 2.1
Model Teoritis Stres-Kerja



Sumber: Diadaptasi dari Gibson, Ivancevich, dan Donnelly (1995)

Tampak pada gambar 2.1 suatu *stressors* (penyebab stres) merupakan suatu kondisi yang dapat mengakibatkan individual merasakan stres (respon stres) dan selanjutnya dapat berdampak pada konsekuensi stres (*strain outcome*). *Stressors* merupakan suatu kondisi atau keadaan yang dapat mempengaruhi proses perseptual

atau kognitif individu sehingga individu merasakan stres. Beehr (1998, p.6) mendefinisikan *stressors* sebagai ”kondisi atau kejadian yang dapat menimbulkan stres”. Dalam hal ini setiap kejadian atau kondisi yang dihadapi individual dalam lingkungannya berpotensi sebagai *stressor*.

Dalam lingkungan pekerjaan, karyawan dapat menghadapi berbagai *stressor* baik yang berasal dari dalam organisasi maupun dari luar organisasi. *Stressors* yang berasal dari dalam organisasi meliputi semua kondisi atau keadaan yang berasal dari dalam organisasi yang berpotensi menimbulkan individual merasakan stres seperti; beban tugas, konflik peran, kendala anggaran waktu dan kondisi fisik lingkungan kantor. Pada pihak lain, *stressors* dari luar organisasi merupakan kondisi atau keadaan yang berasal dari luar organisasi yang berpotensi menimbulkan stres seperti; keadaan keluarga dan masalah-masalah personal lainnya (Gibson *et al.*, 1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Kinicki, 2000).

Pada lingkungan kerja auditor di KAP, DeZoort dan Lord (1997) mengidentifikasi berbagai *stressor* yang timbul dari dalam organisasi KAP maupun dari luar organisasi KAP yang berpotensi menimbulkan individu auditor merasakan stres dalam pelaksanaan tugas audit. *Stressor* yang berasal dari dalam organisasi KAP meliputi kondisi seperti; keterbatasan anggaran waktu untuk penyelesaian program audit, konflik peran, ambiguitas peran, beban tugas yang berlebihan dan tuntutan dari sejawat atau dari atasan. *Stressor* yang berasal dari luar organisasi meliputi kondisi seperti; tuntutan dari klien, kompetisi pada pasar audit dan tuntutan litigasi. Kondisi-kondisi tersebut berpotensi mempengaruhi sikap, intensi dan perilaku auditor

dalam pelaksanaan audit yang selanjutnya berdampak pada kualitas audit (Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004). Pada penelitian ini fokus perhatian adalah *stressors* dari dalam organisasi KAP yaitu kendala anggaran waktu audit yang dihadapi auditor untuk pelaksanaan program audit.

Elemen kedua dari model teoritis stres-kerja adalah respon stres. Menurut Gibson *et al.*, (1995, p.339) "stres sebagai suatu tanggapan penyesuaian, diperantarai oleh perbedaan-perbedaan individual dan/atau proses psikologis akibat dari setiap permintaan lingkungan, situasi, atau kejadian yang menetapkan permintaan psikologis dan/atau fisik berlebihan pada seseorang". Berdasarkan definisi tersebut terdapat suatu potensi seseorang akan mengalami stres ketika suatu kondisi lingkungan dirasakan menimbulkan suatu permintaan yang dapat mengancam mereka, dimana permintaan tersebut melebihi kapasitas dan sumber-sumber daya yang mereka miliki. Selanjutnya, potensi stres ini akan bertambah bilamana individu merasakan terdapat perbedaan substansial atas manfaat yang diperoleh dengan memenuhi permintaan tersebut dibandingkan dengan biaya yang ditanggung bila tidak memenuhi permintaan tersebut.

Ada dua hal yang tersirat dalam pengertian tersebut. **Pertama**, sejauh mana suatu permintaan menimbulkan stres pada seseorang bergantung pada apakah permintaan tersebut dirasakan individu sebagai kondisi stres. Hal ini sesuai dengan pendekatan interaksional yang menekankan bahwa stres merupakan suatu fenomena perseptual individual. **Kedua**, individual harus merasakan pencapaian tujuan dengan memenuhi permintaan lebih diinginkan daripada konsekuensi tidak memenuhi

permintaan. Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan suatu kondisi atau keadaan tertentu dapat mengakibatkan individual tertentu mengalami stres, tetapi kondisi atau keadaan yang sama tidak membuat orang lain mengalami stres. Dengan perkataan lain, apakah suatu kondisi menghadirkan stres bagi individual bergantung pada persepsi dan penilaian individu terhadap *stressors* tersebut.

Konsekuensi stres (*strain outcome*) mengacu pada sikap dan perilaku yang berhubungan dengan stimulus tekanan dan respon stres (Beehr, 1998). Meskipun stres tidak selalu menghasilkan efek negatif, tetapi stres yang berlebihan dapat menjadi disfungsional dan mengakibatkan konsekuensi negatif. Konsekuensi stres dapat berakibat pada level individu dan organisasional. Gibson *et al.*, (1995) mengelompokkan konsekuensi stres dalam 4 kategori yaitu; (1) subyektif (misalnya; ketakutan dan apatis), perilaku (misalnya; alkoholisme, ketergantungan), kognitif (misalnya, komitmen rendah, kelelahan), (3) fisiologis (misalnya tekanan darah tinggi, sakit jantung), dan (4) organisasional (misalnya, produktivitas rendah, absensi).

Pada penelitian-penelitian *setting* auditor di KAP, konsekuensi stres (*strain outcome*) mayoritas difokuskan pada perilaku auditor seperti; turnover, kepuasan kerja, dan kinerja tugas (DeZoort dan Lord, 1997). Secara spesifik penelitian dibidang auditing difokuskan untuk mengetahui pengaruh *stressor* terhadap efektivitas dan efisiensi pelaksanaan tugas audit. Sebagai contoh, McDaniel (1990) mengevaluasi pengaruh kendala anggaran waktu terhadap efektivitas dan efisiensi pada pengujian persediaan. Hasil penelitian McDaniel (1990) menunjukkan

peningkatan tekanan anggaran waktu berdampak pada peningkatan efisiensi dan penurunan efektivitas kinerja tugas.

Model teoritis stres-kerja yang diuraikan di atas sesuai dengan teori proses transaksional (Lazarus, 1995). Lazarus (1995) menyatakan stres yang dirasakan individual merupakan interaksi antara faktor-faktor eksternal (*stressors*) dan faktor-faktor internal (karakteristik individual). Menurut teori ini hubungan antara individual dengan lingkungannya adalah bersifat dinamis, bergantung pada kondisi tertentu dan konteks personal. Secara spesifik teori ini menyatakan stres yang berdampak pada sikap, intensi dan perilaku individual dipengaruhi oleh karakteristik individual. Dengan perkataan lain, tingkat stres yang dirasakan serta tindakan yang dipilih individual untuk mengatasi *stressors* dipengaruhi oleh karakteristik individual.

Hubungan antara *stressor*, stres dan konsekuensi stres seperti yang digambarkan pada model teoritis stres-kerja di atas dapat diadopsi sebagai kerangka teoritis untuk menjelaskan dan memprediksi perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Anggaran waktu audit merupakan elemen penting dari mekanisme operasional dan sistem kontrol yang digunakan KAP dalam perencanaan dan monitoring suatu penugasan audit (Kelley dan Seiler, 1982; McNair, 1991; Otley dan Pierce 1996a). Oleh karena itu, anggaran waktu audit dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam melaksanakan tugas audit yang selanjutnya mempengaruhi perilaku kerja mereka. Mengacu pada teori proses transaksional (Lazarus, 1995), tekanan anggaran waktu yang dirasakan serta tindakan yang dipilih auditor untuk mengatasi tekanan yang dirasakan dipengaruhi karakteristik individual auditor.

2.5. Teori Penanggulangan

Penanggulangan (*coping*) berhubungan dengan tindakan-tindakan adaptasi yang dilakukan oleh individual dalam merespon kondisi-kondisi pengganggu yang terjadi di lingkungannya. Di psikologi, penanggulangan (*coping*) adalah suatu proses menangani lingkungan-lingkungan, meningkatkan usaha-usaha untuk memecahkan permasalahan personal dan interpersonal, dan mencari untuk menguasai, meminimumkan atau mentoleransi tekanan (stres) atau konflik. Lazarus dan Folkman (1984, p.14) mendefinisikan *coping* “sebagai usaha-usaha kognitif dan perilaku yang digunakan untuk mengelola permintaan-permintaan eksternal dan atau internal spesifik yang dinilai melebihi sumber-sumber daya dari orang tersebut”.

Proses dari penanggulangan (*coping*) untuk mengatasi masalah yang dihadapi dapat dilakukan lewat dua proses bagian yang terus menerus saling mempengaruhi dengan yang lainnya (Lazarus dan Folkman, 1984). Kedua proses-proses bagian ini adalah sebagai berikut. **Pertama**, individual-individual melakukan proses penilaian (*appraisal*), yaitu proses mengevaluasi konsekuensi-konsekuensi dari suatu keadaan atau kejadian. Individual-individual akan menilai sifat dari keadaan tertentu dan pentingnya bagi individual dan relevansinya. Proses penilaian awal ini disebut juga dengan penilaian primer (*primer appraisal*).

Kedua, individual-individual akan melakukan tindakan-tindakan berbeda untuk mengatasi kondisi yang dihadapi, yang disebut dengan usaha-usaha penanggulangan masalah (*coping efforts*). Individu-individu akan menggabungkan usaha-usaha kognitif (*cognitive efforts*) dan usaha-usaha perilaku (*behavioral efforts*),

keduanya juga dikategorikan sebagai berfokus masalah (*problem-focused*) atau berfokus-emosi (*emotion-focused*) [Lazarus dan Folkman, 1984]. Penanggulangan berfokus masalah (*problem-focused coping*) merupakan mekanisme-mekanisme fungsional yang ditujukan untuk mengelola atau merubah *stressors* (misalnya; usaha untuk memperoleh tambahan sumber daya, menjadual ulang pekerjaan). Pada pihak lain, penanggulangan berfokus emosi (*emotion-focused coping*) merupakan mekanisme-mekanisme disfungsional yang menekankan pada perilaku defensif dan menghindari stres. Kombinasi dari penanggulangan berfokus-masalah (*problem-focused coping*) dan penanggulangan berfokus emosi (*emotion-focused coping*) tergantung dari penilaian-penilaian (*appraisals*) terhadap situasi tertentu (Lazarus dan Folkman, 1984).

Strategi penanggulangan mana yang dipilih oleh seseorang tergantung pada keyakinan individu atas kesempatan-kesempatan sukses yang lebih besar yang akan diperolehnya dalam menanggulangi masalah. Penanggulangan berfokus emosi (*emotion focused coping*) terjadi terutama ketika individual-individual merasa memiliki kontrol yang terbatas pada suatu kondisi yang dihadapi, pada pihak lain penanggulangan berfokus masalah (*problem-focused coping*) digunakan terutama ketika individual-individual merasa memiliki kontrol yang besar pada kondisi yang dihadapinya (Lazarus dan Folkman, 1984). Keyakinan individual tentang kemampuan mereka dalam melakukan kontrol atas *stressors* dipengaruhi oleh karakteristik individual. Oleh karena itu, dalam menanggulangi masalah yang identik strategi yang dipilih individual dapat berbeda bergantung pada karakteristik individual.

Teori penanggulangan sebagaimana diuraikan di atas dapat digunakan untuk menjelaskan dan memprediksikan tindakan yang dilakukan individu auditor dalam pelaksanaan program audit pada batas anggaran waktu audit. Anggaran waktu audit yang dialokasikan untuk pelaksanaan program audit dapat menjadi kondisi pengganggu bagi auditor untuk menyelesaikan program audit sebagaimana mestinya. Dalam hal ini, auditor akan melakukan penilaian atas pentingnya pemenuhan anggaran waktu, kecukupan anggaran waktu, dan kemampuan mereka untuk menyelesaikan prosedur audit dalam batas anggaran waktu serta konsekuensi-konsekuensi yang akan timbul jika pelaksanaan program audit melampaui anggaran waktu. Berdasarkan penilaian tersebut, auditor akan memilih strategi yang diadopsi dalam melaksanakan program audit dalam batas anggaran waktu audit.

Strategi penanggulangan mana yang dipilih individu auditor dalam penyelesaian tugas audit bergantung pada keyakinan individu auditor atas kemampuan mereka melakukan kontrol atas anggaran waktu audit, yang dalam hal ini dipengaruhi karakteristik individual auditor. Mengacu pada teori penanggulangan masalah, auditor yang meyakini dapat melakukan kontrol terhadap anggaran waktu kemungkinan cenderung memilih strategi penanggulangan berfokus-masalah yang dapat diwujudkan melalui tindakan-tindakan seperti meminta tambahan anggaran waktu atau bekerja lebih sungguh-sungguh. Pada pihak lain, auditor yang meyakini bahwa mereka memiliki kemampuan yang terbatas dalam melakukan kontrol terhadap anggaran waktu audit kemungkinan cenderung memilih strategi penanggulangan berfokus-emosi yang dapat diwujudkan melalui tindakan-tindakan

seperti; mengurangi pekerjaan audit (RKA) atau tidak melaporkan seluruh waktu audit yang digunakan untuk penyelesaian audit (URT). McNair (1991) dan Herrbach (2001) menemukan auditor yang melakukan perilaku audit disfungsional menyatakan tindakan tersebut mereka lakukan sebagai mekanisme penanggulangan kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit.

2.6. Karakteristik Individu Auditor

Pada model teoritis stres-kerja sebagaimana disajikan pada gambar 2.1 ditunjukkan bahwa karakteristik individual berpengaruh terhadap tingkat stres yang dialami dan respons individual terhadap *stressor*. Hal ini selaras dengan teori proses transaksional Lazarus (1995) yang menyatakan stres merupakan interaksi antara faktor-faktor eksternal (*stressors*) dan faktor-faktor internal (karakteristik individual). Mengacu pada teori proses transaksional Lazarus (1995) tekanan anggaran waktu yang dirasakan individu auditor dalam pelaksanaan program audit dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor.

Selanjutnya teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) menyatakan strategi yang diadopsi individual untuk mengatasi hambatan (*stressors*) dipengaruhi keyakinan individual atas kemampuan mereka melakukan kontrol atas kendala (*stressors*) yang mereka hadapi dimana keyakinan tersebut dipengaruhi karakteristik individual. Mengacu pada teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) strategi yang dipilih auditor menanggulangi keterbatasan anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor.

Sementara Trevino (1986) mengusulkan model interaksional pengambilan keputusan. Trevino (1986) mengemukakan perilaku tidak etis yang dilakukan individu dalam organisasi dapat diakibatkan oleh faktor-faktor perbedaan individual, situasional maupun interaksi antara faktor-faktor tersebut. Pendapat tersebut didukung oleh Ford dan Richardson (1994) dalam telaah empiris pengambilan keputusan etis yang menyatakan salah satu determinan penting pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan. Karena perilaku audit disfungsional termasuk perilaku yang tidak etis, maka kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor.

Berdasarkan penjelasan di atas, persepsi dan penilaian individu tentang anggaran waktu audit dan tindakan yang dipilih auditor untuk menanggulangi kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor. Dengan perkataan lain, karakteristik individual auditor dapat mempengaruhi level tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan frekuensi tindakan audit disfungsional yang diperbuat auditor dalam pelaksanaan program audit.

Karakteristik individual merupakan faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individual atau ciri yang membedakan seseorang dengan orang lain (Gibson *et al.*, 1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Kinicki, 2000). Perbedaan individual meliputi variabel-variabel personalitas (seperti kepribadian, gender, kebangsaan) dan hasil-hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan sumber daya

manusia (seperti komitmen organisasional dan komitmen profesional) [Ford dan Richardson, 1994].

Pada penelitian ini karakteristik individual auditor yang dikaji adalah *locus of control* dan komitmen auditor terhadap profesinya. Kedua karakteristik individual auditor ini mengacu pada sikap dan keyakinan individu auditor yang diduga berpengaruh terhadap persepsi auditor atas anggaran waktu audit serta tindakan yang dipilih auditor dalam pelaksanaan program audit. Uraian atas kedua karakteristik individual auditor tersebut serta hasil-hasil penelitian terdahulu dipaparkan pada seksi berikut.

2.6.1. *Locus of Control*

Salah satu variabel kepribadian yang membedakan seseorang dengan orang lain adalah *locus of control* atau pusat kendali. Konsep *locus of control* digunakan secara luas dalam riset keperilakuan untuk menjelaskan perbedaan perilaku individual dalam *setting* organisasional. *Locus of control* individual mencerminkan tingkat keyakinan seseorang tentang sejauhmana perilaku atau tindakan yang mereka perbuat mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan yang mereka alami. Lefcourt (1982) menyatakan individu dengan *locus of control* internal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya berada dalam kontrol mereka. Sebaliknya, individu dengan *locus of control* eksternal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya di luar kontrol mereka. Dengan demikian, cara pandang dan tindakan

yang dipilih individu dalam menghadapi suatu kondisi yang identik dapat berbeda bergantung pada *locus of control* individu yang bersangkutan.

Dalam literatur psikologi ditunjukkan beberapa perbedaan perilaku individual yang diakibatkan oleh *locus of control* individu. **Pertama**, perbedaan atas tanggungjawab atau konsekuensi dari suatu tindakan yang dilakukan. Pada umumnya, individu yang memiliki *locus of control* internal lebih bertanggung jawab atas konsekuensi dari tindakan yang mereka perbuat dibandingkan dengan individu dengan *locus of control* eksternal (Davis dan Davis, 1972). **Kedua**, perbedaan dalam memandang keterkaitan dari suatu kejadian dengan kejadian berikutnya. Individu dengan *locus of control* internal memandang kejadian atau pengalaman adalah saling berkaitan dan mereka belajar dari pengalaman yang berulang, pada pihak lain individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung memandang suatu kejadian atau pengalaman tidak berhubungan dengan kejadian berikutnya dan mereka tidak belajar dari pengalaman (Lefcourt, 1982).

Ketiga, dalam memandang suatu kondisi atau keadaan yang mereka hadapi. Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung memandang suatu keadaan atau kondisi sebagai peluang atau kondisi yang tidak menimbulkan tekanan (stres), pada pihak lain individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung memandang suatu kondisi atau keadaan sebagai ancaman atau menimbulkan tekanan stres (Chan, 1977). Jennings (1990) menemukan terdapat hubungan positif signifikan antara *locus of control* eksternal dengan level stres yang dirasakan. **Terakhir**, perbedaan dalam menanggulangi tekanan. Dalam menanggulangi suatu kondisi atau

keadaan yang dapat menimbulkan stres (*stressors*) individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menggunakan strategi berfokus-masalah yaitu dengan mengelola atau merubah tekanan, pada pihak lain individu dengan *locus of control* eksternal cenderung menggunakan strategi berfokus-emosi yaitu dengan menyerah pada masalah (Ress dan Cooper, 1992; Schill dan Beyler, 1982). Smith dan Everly (1980) menemukan individu yang mengadopsi strategi penanggulangan berfokus-masalah melaporkan stres-kerja pada level yang lebih rendah dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal.

Dalam *setting* perilaku auditor di KAP, beberapa peneliti telah mempertautkan *locus of control* individu auditor dengan perilaku mereka di tempat kerja yaitu; stres kerja (Choo 1986); perilaku RKA (Malone dan Robert, 1996); penerimaan perilaku audit disfungsional (Donnelly *et al.*, 2003), dan intensi melakukan perilaku audit disfungsional (Shapeero *et al.*, 2003). Pada umumnya, hasil-hasil penelitian tersebut mendokumentasikan *locus of control* individu auditor berpengaruh terhadap perilaku kerja auditor.

Choo (1986) menguji pengaruh *locus of control* individu auditor dan karakteristik personalitas lainnya terhadap stres kerja dan kinerja tugas. Choo (1986) menemukan terdapat hubungan positif signifikan antara *locus of control* eksternal dengan stres kerja. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan semakin eksternal *locus of control* individu auditor, maka semakin tinggi kecenderungan mereka mengalami stres-kerja. Selanjutnya Choo (1986) menemukan terdapat hubungan bentuk U-terbalik antara stres kerja dengan kinerja tugas.

Penelitian tentang hubungan *locus of control* dengan perilaku audit disfungsi masih jarang dan belum konklusif. Hasil penelitian Malone dan Robert (1996) menunjukkan *locus of control* berpengaruh positif terhadap perilaku RKA, namun pengaruh tersebut secara statistik tidak signifikan. Pada pihak lain, hasil penelitian Donnelley *et al.*, (2003) menunjukkan auditor dengan *locus of control* eksternal cenderung menerima perilaku audit disfungsi. Temuan dari penelitian Irawati, Petronila, dan Mukhlisin (2005) dengan responden auditor yang bekerja pada KAP di Jakarta mengkonfirmasi hasil penelitian Donnelly *et al.*, (2005), namun hasil penelitian Maryanti (2005) dengan responden auditor di KAP Jawa Tengah menemukan pengaruh *locus of control* terhadap penerimaan perilaku audit disfungsi tidak signifikan. Mirip dengan hasil penelitian Donnelley *et al.*, (2003) dan Irawati *et al.* (2005), hasil penelitian Shapeero *et al.*, (2003) menunjukkan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melakukan perilaku audit disfungsi dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Rangkuman hasil-hasil penelitian tentang hubungan *locus of control* dengan perilaku auditor disajikan pada tabel 2.2.

Tabel 2.2
Rangkuman Penelitian-Penelitian Terdahulu
Hubungan *Locus of Control* dengan Perilaku Auditor

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Choo (1986)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel 172 auditor • Analisis Data: Analisis Regresi Berganda 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor yang memiliki <i>locus of control</i> eksternal cenderung merasakan stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan yang internal.
Malone dan Robert (1996)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode Survei ▪ Sampel 257 auditor dari KAP besar ▪ Analisis Data: OLS Regression 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pengaruh <i>locus of control</i> terhadap perilaku RKA secara statistik tidak signifikan.
Donnelly <i>et al.</i> (2003)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel 106 auditor ▪ Analisis Data: Model Persamaan Struktural 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Auditor dengan <i>locus of control</i> eksternal lebih menerima perilaku audit disfungsional dibandingkan auditor yang memiliki <i>locus of control</i> internal.
Shapeero <i>et al.</i> (2003)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel 82 auditor ▪ Analisis Data: Model Persamaan Struktural 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Auditor dengan <i>locus of control</i> eksternal lebih cenderung melakukan perilaku audit disfungsional dibandingkan dengan auditor yang memiliki <i>locus of control</i> internal.
Irawati <i>et al.</i> (2005)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel 120 auditor pada KAP di Jakarta • Analisis Data: Model Persamaan Struktural 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor dengan <i>locus of control</i> eksternal lebih menerima perilaku audit disfungsional dibandingkan auditor yang memiliki <i>locus of control</i> internal.
Maryanti (2005)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode Survei • Sampel 200 auditor pada KAP di Pulau Jawa • Analisis Data: Model Persamaan Struktural 	<ul style="list-style-type: none"> • Hubungan <i>locus of control</i> eksternal dengan penerimaan perilaku audit disfungsional secara statistik tidak signifikan.

Sebagai rangkuman, kecuali Malone dan Robert (1996) dan Maryanti (2005) yang menemukan pengaruh *locus of control* terhadap intensi maupun perilaku auditor tidak signifikan, pada umumnya hasil-hasil penelitian tersebut mengindikasikan *locus*

of control individu auditor berpengaruh terhadap perilaku kerja auditor. Pada penelitian ini dikaji pengaruh *locus of control* individu auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

2.6.2. Komitmen Profesional

Komitmen auditor terhadap profesinya merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam melakukan tugas audit. Komitmen profesional didasarkan pada premis bahwa individu membentuk suatu kesetiaan (*attachment*) terhadap profesi selama proses sosialisasi ketika profesi menanamkan nilai-nilai dan norma-norma profesi. Konsep komitmen profesional dikembangkan dari konsep yang lebih mapan yaitu komitmen organisasional.

Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif dari identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kehendak yang kuat untuk melakukan usaha demi kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi (Aranya dan Ferris, 1984).

Dalam profesi akuntan publik, komitmen profesional merupakan penerimaan terhadap tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi; oleh karena itu komitmen profesional kuat tercermin dalam sensitifitas yang lebih tinggi atas isu yang melibatkan etika profesional (Lachman dan Araya, 1986). Oleh karena itu, komitmen profesional

merupakan hal yang sangat penting bagi profesi akuntan publik. Menurut Shaub *et al.*, (1993), komitmen profesional merupakan faktor penting yang mempengaruhi perilaku auditor dalam pengambilan keputusan etis. Lebih lanjut, mereka mengatakan perbedaan dalam perilaku tidak etis yang dilakukan auditor dapat diakibatkan perbedaan komitmen auditor terhadap profesinya.

Pada awalnya komitmen profesional dipandang sebagai konstruk yang bersifat unidimensi. Mengacu pada keberadaan komitmen profesional yang ditemukan pada profesi di luar akuntansi, Hall *et al.*, (2005) mengusulkan komitmen profesional multi-dimensi pada profesi akuntansi. Ketiga dimensi tersebut adalah; komitmen profesional afektif (*affective professional commitment*), komitmen profesional kontinu (*continuance professional commitment*), dan komitmen profesional normatif (*normative professional commitment*).

Komitmen profesional afektif (KPA) berhubungan pada sejauh mana individu ”ingin berada” pada suatu profesi (Meyer *et al.*, 1993). Komitmen profesional afektif merupakan keterikatan emosional individu terhadap profesinya yang didasarkan pada identifikasi pada nilai-nilai dan tujuan-tujuan profesi dan suatu keinginan untuk membantu profesi mencapai tujuan-tujuan tersebut (Meyer *et al.*, 1993). Komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk afektif dapat timbul sebagai akibat pertukaran pengalaman positif yang dirasakan dari profesi atau pengembangan keahlian profesional (Hall *et al.*, 2005).

Komitmen profesional kontinu (KPK) berhubungan dengan pada sejauh mana individual ”tetap berada” pada suatu profesi (Meyer *et al.*, 1993; Hall *et al.*, 2005).

Komitmen profesional kontinu merupakan bentuk komitmen seseorang terhadap profesinya yang didasarkan pada pertimbangan biaya-biaya yang terjadi jika seseorang meninggalkan profesi. Komitmen profesional kontinu didasarkan pada *Theory of Side Bets* Becker's (1960) dalam Hall *et al.* (2005), yang berargumen bahwa individu mempertahankan komitmen dengan suatu entitas berkaitan dengan akumulasi investasi pada suatu entitas atau tidak adanya alternatif yang sebanding dengan entitas tersebut. Komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk kontinu dapat timbul karena individu auditor membutuhkan investasi untuk memperoleh atau mendapatkan profesinya sebagai auditor, dan investasi tersebut akan hilang jika mereka meninggalkan profesi sebagai auditor, yang meliputi keahlian dibidang auditing, status, atau penghargaan (Hall *et al.*, 2005).

Komitmen profesional normatif merupakan keterikatan individu dengan suatu profesi karena merasakan suatu kewajiban atau tanggungjawab untuk tetap berada pada suatu profesi. Meyer *et al.*, (1993) menyatakan komitmen profesional normatif berhubungan pada sejauh mana individu meyakini bahwa mereka harus tetap berada pada suatu profesi. Komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk normatif dapat timbul ketika auditor memperoleh manfaat yang signifikan dari suatu profesi, atau karena adanya tuntutan dari kolega atau keluarga yang menekankan pentingnya untuk tetap berada pada profesi (Hall *et al.*, 2005).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Smith dan Hall (2008) menunjukkan terdapat dukungan empiris terhadap dimensi terpisah dari komitmen profesional pada profesi akuntansi. Keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional ditunjukkan

melalui hasil analisis faktor konfirmatori dan validitas diskriminan konstruk. Hasil pengujian dengan analisis faktor konfirmatori menunjukkan model tiga-faktor memiliki indeks-indeks fit yang lebih baik dibandingkan dengan model dua-faktor dan satu-faktor. Selanjutnya nilai validitas diskriminan untuk masing-masing dimensi komitmen profesional adalah baik yang ditunjukkan melalui *average variance extracted* (AVE) untuk masing-masing dimensi yang lebih tinggi dibandingkan dengan korelasi antar konstruk dimensi berpasangan (Smith dan Hall, 2008). Mengacu pada Meyer *et al.*, (1993), Hall *et al.*, (2005) dan Smith dan Hall (2008) pada penelitian ini komitmen profesional yang dimaksudkan adalah komitmen profesional multi-dimensi.

Penelitian-penelitian terdahulu telah menguji hubungan antara komitmen profesional dengan perilaku auditor seperti; stres kerja (Choo, 1986), ketaatan pada aturan (Jeffrey dan Weatherholt, 1996), perilaku audit disfungsional (Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1998b), pertimbangan *sign-off* saldo akun yang diragukan (Lord dan DeZoort, 2001), dan intensi melaporkan tindakan yang meragukan (Kaplan dan Whitecotton, 2001). Pada umumnya hasil-hasil studi tersebut sesuai dengan yang diekpektasi, namun beberapa peneliti menemukan hubungan yang tidak signifikan antara komitmen profesional dan perilaku auditor.

Choo (1986) menemukan terdapat hubungan terbalik antara komitmen profesional dengan stres kerja. Dalam hal ini, auditor dengan komitmen profesional kuat mengalami stres pada level yang lebih rendah dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah. Jeffrey dan Weatherholt (1996) menguji

hubungan antara komitmen profesional dan sikap terhadap ketaatan pada aturan (*rule observance attitude*). Hasil penelitiannya menunjukkan akuntan yang memiliki komitmen profesional kuat lebih taat pada aturan dibandingkan akuntan yang memiliki komitmen profesional rendah.

Penelitian yang menguji hubungan komitmen profesional dengan perilaku audit disfungsional masih terbatas dan hasilnya belum konklusif. Hasil penelitian Malone dan Robert (1996) menunjukkan meskipun arah hubungan komitmen profesional dengan perilaku RKA sesuai dengan yang diprediksikan yaitu hubungan negatif, namun hubungan tersebut secara statistik tidak signifikan. Hasil yang mirip dilaporkan Otley dan Pierce (1996b) yang menemukan pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku disfungsional auditor (RKA dan URT) tidak signifikan.

Studi eksperimen yang dilakukan oleh Lord dan DeZoort (2001) menguji pengaruh komitmen profesional terhadap pertimbangan *sign-off* saldo akun yang diragukan. Mereka menemukan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah *sign-off* suatu saldo akun yang diragukan dalam jumlah yang lebih besar dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional tinggi. Akan tetapi setelah mempertimbangkan efek dari tekanan pengaruh sosial, dampak dari komitmen profesional terhadap pertimbangan auditor tidak signifikan. Hasil studi lainnya yang dilakukan Kaplan dan Whitecotton (2001) menemukan terdapat hubungan positif antara komitmen profesional dengan tanggungjawab personal auditor untuk melaporkan tindakan-tindakan yang diragukan. Hasil penelitian tersebut menunjukkan auditor yang memiliki komitmen profesional kuat cenderung

melaporkan tindakan-tindakan yang diragukan dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah.

Rangkuman studi-studi terdahulu hubungan komitmen profesional dan perilaku auditor disajikan pada tabel 2.3.

Tabel 2.3
Rangkuman Penelitian-Penelitian Terdahulu
Hubungan Komitmen Profesional dengan Perilaku Auditor

Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Choo (1986)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode: Survei • Sampel: 172 auditor • Analisis Data: Analisis Regresi Berganda 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor yang memiliki komitmen profesional kuat merasakan stres kerja pada level yang lebih lebih rendah dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah.
Malone dan Robert (1996)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode Survei ▪ Sampel 257 auditor dari KAP besar ▪ Analisis Data: OLS Regression 	<ul style="list-style-type: none"> • Komitmen profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap terhadap perilaku reduksi kualitas audit (RKA).
Jeffrey dan Weatherholt (1996)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode: Survei • Sampel: 207 auditor • Analisis Data: ANOVA 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor yang memiliki komitmen profesional kuat lebih patuh pada aturan dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah
Otley dan Pierce (1996b)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Metode: Survei ▪ Sampel: 260 auditor senior ▪ Analisis Regresi Berganda 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Komitmen profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsi (RKA dan URT).
Lord dan DeeZoort (2001)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode: Eksperimen • Sampel: 171 audit staf • Metode: ANOVA 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor dengan komitmen profesional rendah cenderung <i>sign-off</i> akun yang diragukan dalam jumlah yang lebih besar dibandingkan auditor dengan komitmen profesional kuat. • Pengaruh Komitmen profesional menjadi tidak signifikan setelah berinteraksi dengan tekanan sosial
Kaplan dan Whitecotton (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Metode: Survei • Sampel: 73 auditor senior • Analisis Data: MANOVA 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor dengan komitmen profesional kuat memiliki intensi yang lebih tinggi melaporkan tindakan yang diragukan dibandingkan dengan auditor dengan komitmen profesional rendah.

Sebagai rangkuman, kecuali hasil penelitian Malone dan Robert (1996) dan Otley dan Pierce (1996b) yang menemukan pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku auditor tidak signifikan, pada umumnya hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan komitmen auditor terhadap profesinya berpengaruh terhadap perilaku kerja auditor. Pada penelitian-penelitian tersebut komitmen profesional dipandang sebagai konstruk unidimensi. Berdasarkan penjelasan di atas, komitmen auditor terhadap profesinya diduga berpengaruh terhadap persepsi dan penilaian auditor atas anggaran waktu audit serta tindakan yang dipilih auditor dalam pelaksanaan program audit. Secara spesifik, penelitian ini menguji pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

2.7. Posisi Auditor di KAP dan Ukuran atau Tipe KAP

Pada penelitian ini juga dikaji pengaruh posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Kajian ini didasarkan pada hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor di KAP dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Sebagai tambahan, dalam literatur perilaku organisasi juga dinyatakan level stres yang dirasakan dan perilaku individu dalam organisasi juga dipengaruhi struktur dan ukuran organisasi (Gibson *et al.*,

1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Kinicki, 2000; Siegel dan Marconi, 1989). Dengan demikian, posisi auditor di KAP dan tipe KAP mungkin berpengaruh terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Pada bagian berikut didiskusikan pengaruh posisi auditor di KAP dan ukuran atau tipe KAP terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional.

2.7.1. Posisi Auditor di KAP

Pada umumnya struktur organisasi KAP disusun secara hirarkis dengan susunan mulai dari posisi yang terbawah sebagai berikut; junior, senior, supervisor, manajer, dan partner (Setiawan dan Ghazali, 2006). Pertanggungjawaban dalam organisasi KAP bersifat hirarkis dimana auditor pada posisi level bawah bertanggungjawab pada auditor pada posisi level atas. Partner merupakan pihak yang bertanggungjawab atas prosedur audit, dan diwajibkan melakukan supervisi terhadap auditor pada posisi level bawah.

Posisi individual auditor yang berbeda dalam KAP menunjukkan adanya perbedaan tugas, wewenang, tanggungjawab dan kepentingan auditor dalam organisasi KAP. Perbedaan tugas, wewenang, tanggungjawab dan kepentingan antara individu auditor dalam organisasi KAP berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) berkepentingan untuk mendapat evaluasi kinerja yang baik, dan salah satu faktor penting untuk evaluasi kinerja yang baik

adalah pemenuhan anggaran waktu, dan untuk dapat menyelesaikan program audit pada batas anggaran waktu dapat dilakukan dengan tindakan audit disfungsional (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988).

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) lebih tinggi daripada auditor pada posisi level atas (manajer dan partner) (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988). McNair (1991) berargumen, karena sebahagian besar tugas audit lapangan dilakukan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior), dan pemenuhan anggaran waktu merupakan elemen penting atas evaluasi kinerja mereka, maka sebagai konsekuensinya membutuhkan usaha yang lebih giat untuk memenuhi anggaran waktu. Dengan demikian auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) merasakan tekanan anggaran waktu yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (supervisor, manajer dan partner).

Hasil penelitian Gaertner dan Ruhe (1981) menunjukkan akuntan junior dan senior (pemula) mengalami stres dan ketegangan yang lebih tinggi daripada manajer atau partner. Hasil studi lainnya yang berkaitan dengan penyusunan anggaran waktu menunjukkan varians anggaran waktu lebih tinggi terjadi pada auditor staf dan senior (Gist dan Davidson, 1999). Pada penelitian lain Houston (1999) menunjukkan bahwa posisi auditor berpengaruh terhadap keputusan anggaran waktu yang dialokasikan untuk mereka. Sebagai tambahan hasil studi tentang respon auditor terhadap tekanan klien menunjukkan auditor pada posisi yang berbeda merespon tekanan klien secara berbeda (Moreno dan Bhattacharje, 2003; Gist dan Davidson, 1999). Secara spesifik

hasil studi Moreno dan Bhattacharjee (2003) menunjukkan auditor pada posisi level atas lebih mampu mengatasi tekanan klien daripada auditor pada posisi level bawah.

Sebagai tambahan, penelitian tentang stres kerja yang menunjukkan persepsi karyawan tentang stres kerja dipengaruhi kemampuan mereka dalam melakukan kontrol terhadap lingkungan kerja (Fox, Dwyer, dan Ganster, 1993). Secara spesifik, permintaan tugas yang tinggi dibarengi dengan kemampuan yang rendah atas kontrol terhadap lingkungan kerja mengakibatkan tekanan yang dirasakan menjadi lebih tinggi. Kontrol yang rendah terhadap lingkungan kerja terjadi ketika karyawan tidak terlibat dalam pengambilan keputusan. Auditor staf dan senior pada KAP dapat digolongkan dalam kategori ini dimana mereka menghadapi permintaan (tuntutan) tugas yang tinggi, sementara mereka tidak merasakan mempunyai pengaruh dalam penyusunan anggaran waktu (Marxen, 1990).

Hasil-hasil penelitian terdahulu juga menunjukkan posisi auditor berhubungan signifikan dengan perilaku RKA dan URT. Cook dan Kelley (1988), Ligtner *et al.*, (1982) menemukan insiden URT lebih tinggi terjadi pada auditor junior dan senior. Cook dan Kelley (1988) dan Kelley dan Seiler (1982) melaporkan bahwa auditor junior dan senior lebih mungkin melakukan perilaku RKA daripada manajer dan partner. Hasil yang mirip dilaporkan Raghunathan (1991) yang menemukan auditor junior dan senior lebih rentan untuk melakukan penghentian prematur prosedur audit. Hasil penelitian lainnya yang dilakukan oleh Shapeero *et al.*, (2003) menunjukkan bahwa auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melakukan perilaku audit disfungsional dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner).

2.7.2. Ukuran atau Tipe KAP

Pada penelitian ini dikaji pengaruh tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional. Mengacu pada IAI-KAP (2006), KAP digolongkan atas KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi. Berdasarkan jumlah karyawan, pada umumnya KAP Afiliasi dapat digolongkan sebagai KAP besar dan menengah, sedangkan KAP Non-Afiliasi digolongkan sebagai KAP kecil dan sedang (Jusup, 2002).

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat perbedaan lingkungan kerja pada KAP besar dan KAP kecil. Patten (1995) dan Herbohn (2004) mengidentifikasi lingkungan kerja pada KAP besar sangat kompetitif dengan tekanan pekerjaan yang tinggi serta supervisi yang tidak kondusif. Berbeda dengan hal tersebut, lingkungan kerja pada KAP kecil diidentifikasi sangat kondusif dimana terdapat kontak personal yang akrab, tekanan kerja pada level yang rendah, dan kenyamanan kerja yang lebih tinggi (Gaertner dan Ruhe, 1981; Patten, 1995). Perbedaan lingkungan kerja tersebut selanjutnya dapat berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan kecenderungan individu auditor melakukan tindakan audit disfungsional.

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan ukuran dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan yang dialami auditor dalam lingkungan kerja. Hasil penelitian Gaertner dan Ruhe (1981) menunjukkan auditor yang bekerja pada KAP besar mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan auditor yang bekerja pada KAP kecil. Karena tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan stres-kerja maka ukuran KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang

dirasakan. Hasil penelitian Anderson-Gough *et al.* (2001) menunjukkan auditor yang bekerja di KAP besar (*Big-Sixth*) merasakan terdapat kultur di KAP yang menekankan pentingnya penyelesaian tugas audit dalam batas anggaran waktu. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan level tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor yang bekerja di KAP besar dengan KAP kecil adalah berbeda.

Hasil-hasil penelitian terdahulu juga menunjukkan ukuran dan tipe KAP berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional. Hasil studi Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) mengindikasikan bahwa perilaku audit disfungsional hanya dilakukan auditor yang bekerja pada KAP berskala lokal dan regional. Akan tetapi hasil survei yang dilakukan Alderman dan Deitrick (1982), menunjukkan perilaku audit disfungsional juga terjadi pada KAP kecil dan KAP besar. Selanjutnya hasil studi eksperimen yang dilakukan Margheim dan Pany (1986) auditor yang bekerja pada KAP kecil (*Non-Big Eight*) lebih mungkin melakukan perilaku audit disfungsional dibandingkan auditor yang bekerja pada KAP besar (*Big-Eight*).

Hasil penelitian Willet dan Page (1996) pada auditor junior dan senior di Inggris menemukan tidak terdapat perbedaan praktek *irregular auditing* antara auditor yang bekerja pada KAP besar dengan KAP kecil. Penelitian-penelitian dengan metode survei yang dilakukan pada kurun waktu yang terakhir (misalnya; Otley dan Pierce, 1996a; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Herrbach, 2001; dan Pierce dan Sweeney, 2004) menunjukkan tindakan audit disfungsional juga diperbuat auditor yang bekerja di KAP besar.

Meskipun hasil-hasil penelitian yang diuraikan di atas tidak konsisten, namun hasil-hasil penelitian tersebut menunjukkan ukuran dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Dengan demikian tipe KAP dapat berpengaruh terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

2.8.Kerangka Teoritis dan Empiris Penelitian

2.8.1. Kerangka Teoritis Penelitian

Penelitian-penelitian terdahulu mendokumentasikan keterbatasan atau kendala anggaran waktu yang dihadapi auditor dalam pelaksanaan program audit dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan (*pressure*) dalam menyelesaikan tugas audit, dan selanjutnya mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) [misalnya; Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004]. Pada umumnya, hasil-hasil penelitian tersebut menunjukkan semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam menyelesaikan tugas audit (misalnya; Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004).

Penelitian ini memperluas studi-studi terdahulu tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan tindakan audit disfungsional

(RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Perluasan dilakukan dengan menghubungkan karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dalam menjelaskan dan memprediksikan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Teori yang melandasi perluasan penelitian ini didasarkan pada literatur perilaku organisasi tentang stres-kerja (Gibson et al., 1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Knicki, 2000), teori proses transaksional (Lazarus, 1995), dan teori penanggulangan dalam psikologi (Lazarus dan Folkman, 1984) sebagaimana telah diuraikan dalam telaah literatur.

Dalam literatur stres-kerja dinyatakan tekanan (*stressor*) yang dihadapi individual dalam lingkungan pekerjaan dapat mengakibatkan individu mengalami stres, dan selanjutnya mempengaruhi sikap, intensi dan perilaku individu (Gibson et al., 1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Knicki, 2000). Level stres yang dirasakan individual dan respon individual terhadap stressor dipengaruhi karakteristik individual. Hal ini sesuai dengan teori proses transaksional (Lazarus, 1995) yang menyatakan hubungan antara individual dengan lingkungannya adalah bersifat dinamis bergantung pada kondisi tertentu dan konteks personal. Secara spesifik teori ini menyatakan stres yang berdampak pada sikap, intensi, dan perilaku dipengaruhi karakteristik individual.

Sebagaimana didokumentasikan dalam penelitian-penelitian terdahulu kendala anggaran waktu yang dihadapi auditor dalam pelaksanaan prosedur audit dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam menyelesaikan tugas audit, dan selanjutnya mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (misalnya;

Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; DeZoort dan Lord, 1997). Mengacu pada literatur stres-kerja dan teori proses transaksional (Lazarus, 1995), level tekanan (stres) yang dirasakan auditor yang ditimbulkan kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur audit, dan tindakan auditor dalam menyelesaikan audit dalam batas anggaran waktu dipengaruhi karakteristik individual auditor.

Selanjutnya dalam teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) dinyatakan individual menggunakan tindakan-tindakan yang berbeda untuk menanggulangi kendala atau hambatan yang dihadapi dalam lingkungannya. Menurut teori ini, strategi yang diadopsi individu dalam menanggulangi kendala atau hambatan yang dihadapinya dapat dikategorikan atas strategi berfokus masalah (*problem-focused*) dan berfokus emosi (*emotion-focused*) [Lazrus dan Folkman, 1984]. Penanggulangan berfokus masalah (*problem-focused coping*) merupakan mekanisme-mekanisme fungsional yang ditujukan untuk mengelola atau merubah *stressors* (misalnya; usaha untuk memperoleh tambahan sumber-sumber daya, menjadual ulang pekerjaan, dan bekerja lebih giat). Pada pihak lain, penanggulangan berfokus emosi (*emotion-focused coping*) merupakan mekanisme-mekanisme disfungsional yang menekankan pada perilaku defensif dan menghindari stres (Lazarus dan Folkman, 1984).

Strategi penanggulangan mana yang dipilih oleh seseorang tergantung pada keyakinan individu atas kesempatan-kesempatan sukses yang lebih besar yang akan diperolehnya dalam menanggulangi masalah. Penanggulangan berfokus emosi (*emotion-focused coping*) terjadi terutama ketika individual-individual merasa

memiliki kontrol yang terbatas pada suatu kondisi yang dihadapi, pada pihak lain penanggulangan berfokus masalah (*problem-focused coping*) digunakan terutama ketika individual-individual merasa memiliki kontrol yang besar pada kondisi yang dihadapinya (Lazarus dan Folkman, 1984). Keyakinan individual tentang kemampuan mereka dalam melakukan kontrol atas *stressors* dipengaruhi oleh karakteristik individual. Oleh karena itu, dalam menanggulangi masalah yang identik strategi yang dipilih individual dapat berbeda bergantung pada karakteristik individual.

Mengacu pada teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984), strategi penanggulangan yang dipilih auditor dalam menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu dipengaruhi keyakinan individual auditor atas kemampuan mereka melakukan kontrol terhadap anggaran waktu audit. Individu auditor yang meyakini bahwa mereka dapat melakukan kontrol terhadap anggaran waktu kemungkinan cenderung memilih strategi penanggulangan berfokus-masalah yang diwujudkan melalui tindakan-tindakan seperti meminta tambahan anggaran waktu audit atau bekerja lebih sungguh-sungguh. Pada pihak lain, individu auditor yang meyakini bahwa mereka memiliki kemampuan yang terbatas dalam melakukan kontrol terhadap anggaran waktu audit kemungkinan cenderung memilih strategi penanggulangan berfokus-emosi yang diwujudkan melalui tindakan-tindakan seperti; mengurangi pekerjaan audit (RKA) atau tidak melaporkan seluruh waktu audit yang digunakan untuk penyelesaian tugas audit (URT).

Sebagai tambahan Trevino (1986) mengusulkan model interaksional pengambilan keputusan dalam organisasi. Menurut Trevino (1986) perilaku tidak etis

yang dilakukan individu dalam organisasi dapat diakibatkan oleh faktor-faktor perbedaan individual, situasional maupun interaksi antara faktor-faktor tersebut. Pendapat tersebut didukung oleh Ford dan Richardson (1994) dalam telaah empiris pengambilan keputusan etis yang menyatakan salah satu determinan penting pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan. Karena perilaku audit disfungsional termasuk perilaku yang tidak etis, maka kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor.

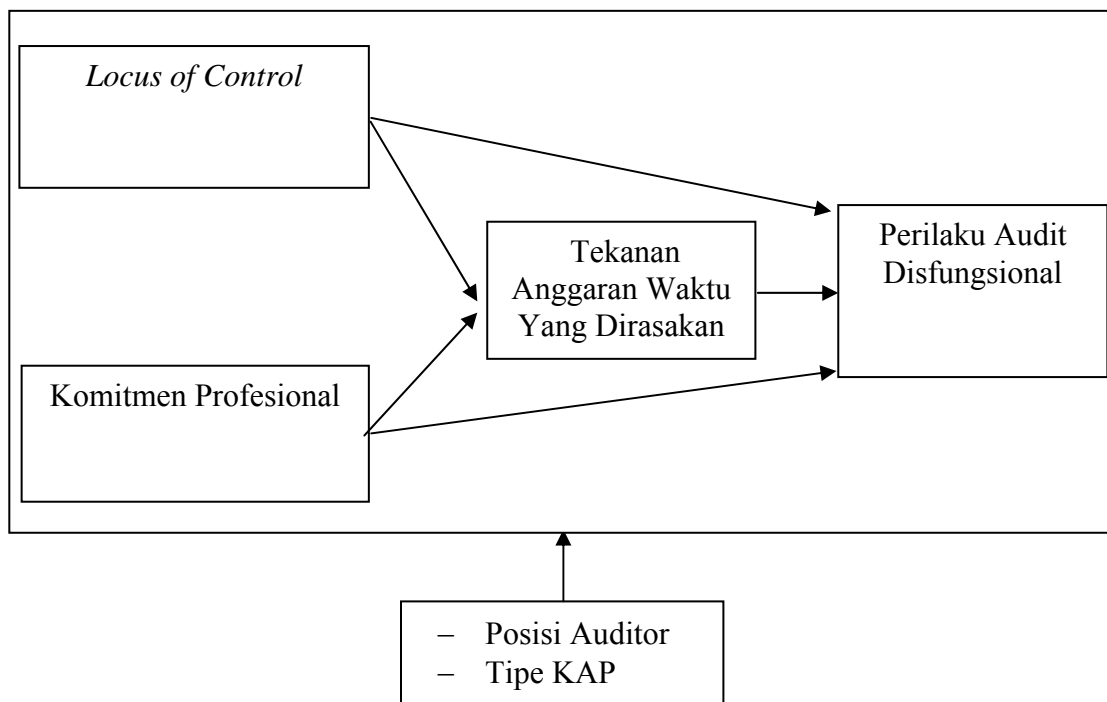
Berdasarkan penjelasan di atas, persepsi dan penilaian individu tentang anggaran waktu audit dan tindakan yang dipilih auditor untuk menanggulangi kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit dapat dipengaruhi karakteristik individual auditor. Dengan perkataan lain, karakteristik individual auditor dapat mempengaruhi level tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan frekuensi tindakan audit disfungsional yang diperbuat auditor dalam pelaksanaan program audit.

Karakteristik individual merupakan faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individual atau ciri yang membedakan seseorang dengan orang lain (Gibson *et al.*, 1995; Robbins, 2001; Kreitner dan Kinicki, 2000). Perbedaan individual meliputi karakteristik personalitas seperti; kepribadian, gender, kebangsaan dan hasil-hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan sumber daya manusia seperti; komitmen organisasional dan komitmen profesional (Ford dan Richardson, 1994). Pada penelitian ini karakteristik individual auditor yang dikaji adalah *locus of control* dan komitmen auditor terhadap profesinya. Kedua karakteristik individual

auditor ini mengacu pada sikap dan keyakinan individu auditor yang diduga berpengaruh terhadap persepsi auditor atas anggaran waktu audit serta tindakan yang dipilih auditor dalam pelaksanaan program audit.

Selanjutnya, hasil-hasil penelitian terdahulu mendokumentasikan posisi auditor di KAP dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Dengan demikian posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja dapat berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor dan perilaku audit disfungsional. Berdasarkan uraian di atas, kerangka teoritis penelitian ini disusun sebagaimana disajikan pada gambar 2.2.

Gambar 2.2
Model Teoritis Perilaku Audit Disfungsional



Sumber: Dikembangkan untuk disertasi ini

2.8.2. Kerangka Empiris Penelitian

Berdasarkan model teoritis yang dikemukakan di atas, pada penelitian ini diajukan dua model perilaku audit disfungsional yang akan diuji secara empiris yaitu model perilaku reduksi kualitas audit (RKA) dan model perilaku *underreporting of time* (URT). Pada penelitian ini perilaku reduksi kualitas audit didefinisikan sebagai setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Malone dan Rober, 1996; Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004), sedangkan perilaku URT adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit secara tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a).

Hasil-hasil penelitian terdahulu mendokumentasikan bahwa tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) merupakan cara yang digunakan auditor untuk mengatasi kendala atau keterbatasan anggaran waktu yang dihadapi auditor dalam pelaksanaan prosedur audit (misalnya; Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Otley dan Pierce, 1996a). Kendala atau keterbatasan anggaran waktu dapat mengakibatkan auditor merasakan stres, dan selanjutnya mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988). Pada penelitian ini tekanan anggaran waktu yang dirasakan didefinisikan sebagai stres yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit yang timbul dari persepsi dan penilaian mereka tentang kecukupan dan ketercapaian anggaran

waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan prosedur audit (Kelley dan Seiler, 1982; DeZoort dan Lord, 1997).

Pada kedua model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dikaji pengaruh karakteristik individual auditor terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Karakteristik individual auditor yang dikaji adalah *locus of control* dan komitmen auditor terhadap profesinya. Kedua karakteristik individual auditor ini mengacu pada sikap dan keyakinan individu auditor yang diduga berpengaruh terhadap persepsi auditor atas anggaran waktu audit serta tindakan yang dipilih auditor dalam pelaksanaan program audit.

Locus of control merupakan karakteristik personal auditor yang menunjukkan tingkat keyakinan individu auditor tentang sejauh mana mereka dapat melakukan kontrol atau kendali atas faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan yang mereka hadapi dalam lingkungannya (Lefcourt, 1982). Komitmen auditor adalah bentuk keterikatan individu auditor terhadap profesinya yang diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan melakukan usaha secara sungguh-sungguh demi kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk mempertahankan dan memelihara keanggotaanya dalam profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Pada penelitian ini komitmen profesional yang dimaksudkan adalah konstruk multi-dimensi yang terdiri dari dimensi; afektif, kontinu, dan normatif (Meyer *et al.*, 1993; Hall *et al.*, 2005; Smith dan Hall, 2008).

Pada kedua model empiris perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) ditunjukkan karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) mempengaruhi level tekanan anggaran waktu yang dirasakan, dan selanjutnya mempengaruhi perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Teori yang melandasi hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) didasarkan pada teori proses transaksional (Lazarus, 1995). Mengacu pada teori proses transaksional (Lazarus, 1995), level tekanan anggaran waktu yang dirasakan individu auditor dan respon auditor terhadap kendala anggaran waktu dipengaruhi karakteristik individual auditor.

Hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) didasarkan pada teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984). Mengacu pada teori ini, strategi penanggulangan yang dipilih individu auditor dalam mengatasi kendala atau keterbatasan anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur audit dipengaruhi keyakinan individu auditor dalam melakukan kontrol atas anggaran waktu. Keyakinan individu auditor dipengaruhi oleh karakteristik individual auditor (Lazarus dan Folkman, 1984). Dengan demikian, karakteristik individu auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) berpengaruh terhadap tindakan auditor untuk melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dapat juga dikategorikan sebagai perilaku tidak etis. Karena perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) termasuk perilaku tidak etis, maka hubungan antara

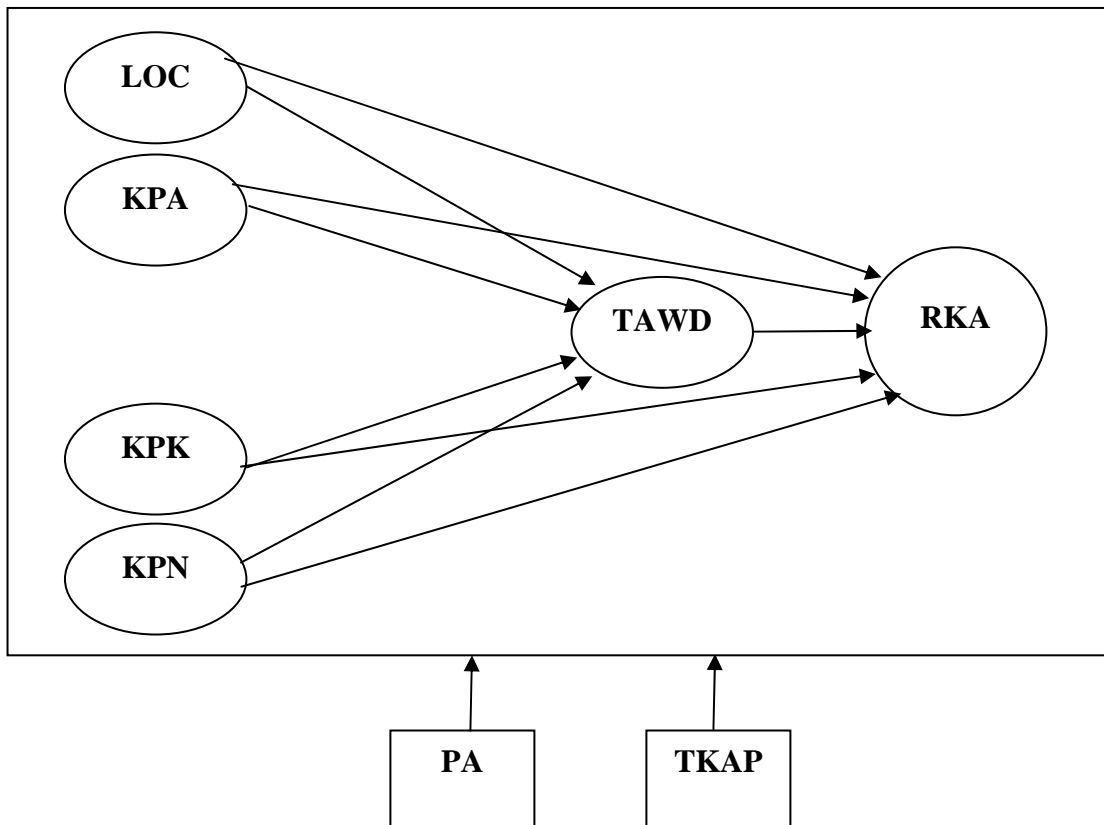
karakteristik individual auditor ((*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan perilaku RKA dan URT dapat juga didasarkan pada model interaksional pengambilan keputusan etis yang diusulkan Trevino (1986). Menurut Trevino (1986) perilaku tidak etis yang dilakukan individu dalam organisasi dapat dipengaruhi karakteristik individual, situasional, maupun interaksi antara karakteristik individual dan situasional. Dengan demikian karakteristik individual auditor dapat berpengaruh terhadap kecenderungan individu auditor melakukan perilaku audit disfungsional.

Sebagai tambahan, hasil-hasil penelitian terdahulu mendokumentasikan posisi auditor di KAP dan tipe KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) [misalnya, Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Raghunathan, 1991; Shapeero et al., 2003]. Dengan demikian posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja dapat berpengaruh terhadap hubungan karakteristik individual auditor dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Posisi auditor yang dimaksudkan adalah kedudukan individu auditor dalam struktur organisasi KAP. Pada penelitian ini posisi auditor dikategorikan atas posisi level bawah yaitu auditor yang menduduki posisi level lebih bawah dalam organisasi KAP (junior dan senior) dan posisi level atas yaitu auditor yang menduduki posisi level lebih tinggi dalam organisasi KAP (supervisor, manajer, dan partner) [Kelley dan Seiler, 1982; McNair, 1991]. Pada penelitian ini tipe KAP digolongkan atas KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi (IAI, KAP, 2006). KAP Afiliasi adalah KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP Asing, sedangkan KAP Non-Afiliasi adalah KAP yang tidak melakukan kerjasama dengan KAP Asing.

Berdasarkan uraian di atas, model empiris perilaku reduksi kualitas audit (RKA) dan perilaku *underreporting of time* (URT) yang menunjukkan hubungan antara variabel yang diuji disajikan pada gambar 2.3 dan 2.4.

Gambar 2.3
Model Empiris Perilaku Reduksi Kualitas Audit (RKA)

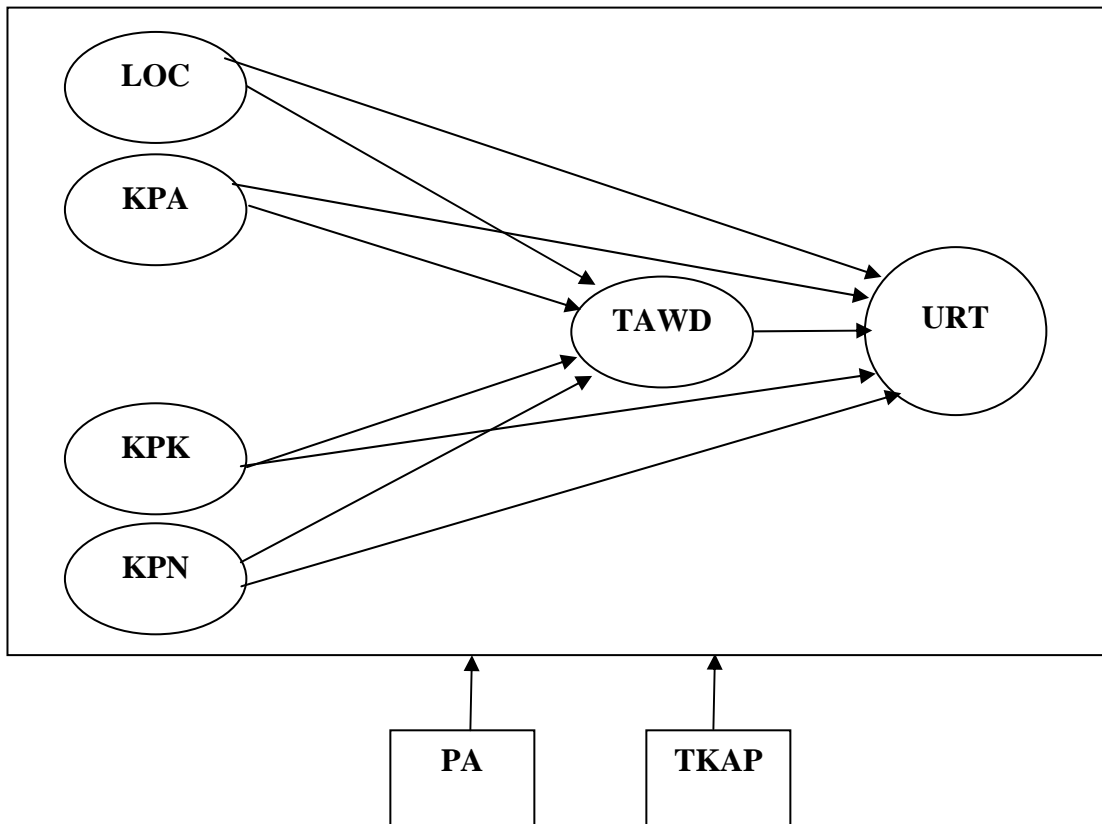


Sumber: Dikembangkan untuk disertasi ini

Keterangan :

LOC : Locus of Control
 KPA : Komitmen Profesional Afektif (*Affective Professional Commitment*)
 KPK : Komitmen Profesional Kontinu (*Continuance Professional Commitment*)
 KPN : Komitmen Profesional Normatif (*Normative Professional Commitment*)
 TAWD : Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan
 RKA : Perilaku Reduksi Kualitas Audit (RKA)
 PA : Posisi Auditor
 TKAP : Tipe Kantor Akuntan Publik

Gambar 2.4
Model Empiris Perilaku *Underreporting of Time* (URT)



Sumber: Dikembangkan untuk disertasi ini

Keterangan :

- LOC : Locus of Control
- KPA : Komitmen Profesional Afektif (*Affective Professional Commitment*)
- KPK : Komitmen Profesional Kontinu (*Continuance Professional Commitment*)
- KPN : Komitmen Profesional Normatif (*Normative Professional Commitment*)
- TAWD : Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan
- URT : Perilaku *Underreporting of Time* (URT)
- PA : Posisi Auditor
- TKAP : Tipe Kantor Akuntan Publik

2.9. Pengembangan Hipotesis

Pada model empiris penelitian sebagaimana yang disajikan pada gambar 2.3 dan 2.4 ditunjukkan hubungan antara variabel-variabel penelitian yang diamati. Pada model, *locus of control* dan dimensi komitmen profesional berhubungan langsung dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Selanjutnya tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pada uraian berikut didiskusikan argumentasi teoritis dan empiris atas hubungan variabel yang dihipotesakan.

2.9.1. *Locus of Control* dan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

Locus of control atau pusat kendali merupakan karakteristik individual yang menunjukkan tingkat keyakinan seseorang tentang faktor-faktor yang berpengaruh atas keberhasilan atau kegagalan yang mereka alami (Lefcourt, 1982). Seseorang yang meyakini keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya berada dalam kontrolnya disebut memiliki *locus of control* internal, sebaliknya individu yang meyakini keberhasilan atau kegagalan yang dihadapinya ditentukan oleh faktor-faktor eksternal (di luar kontrolnya) disebut memiliki *locus of control* eksternal (Lefcourt, 1982). Setiap individu memiliki *locus of control* tertentu yang berada di antara kedua ekstrim tersebut.

Pada penelitian ini diuji pengaruh *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hubungan tersebut didasarkan pada literatur stres-kerja dan

teori proses transaksional Lazarus (1995) yang menyatakan stres yang dirasakan individu merupakan interaksi antara faktor-faktor eksternal (*stressors*) dan karakteristik individual seperti *locus of control*. Karena tekanan anggaran waktu yang dirasakan adalah tekanan (stres) yang dialami individu auditor yang ditimbulkan persepsi dan penilaian mereka terhadap kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit, maka *locus of control* auditor dapat berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Dengan perkataan lain, apakah auditor merasakan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit dipengaruhi *locus of control* individu auditor.

Dalam literatur psikologi ditunjukkan bahwa *locus of control* individu berpengaruh terhadap cara mereka memandang suatu kondisi. Individu dengan *locus of control* internal cenderung memandang suatu kondisi sebagai peluang atau kondisi yang tidak menghadirkan stres, pada pihak lain individu dengan *locus of control* eksternal cenderung memandang kondisi di lingkungannya sebagai suatu ancaman atau kondisi yang menimbulkan stres (Chan, 1977; Jennings, 1990). Selanjutnya individu dengan *locus of control* internal memiliki motivasi yang lebih kuat untuk mencapai suatu target yang lebih sulit dibandingkan dengan individu dengan *locus of control* eksternal (Lefcourt, 1982).

Dalam literatur perilaku organisasi tentang stres-kerja dinyatakan individu dengan *locus of control* eksternal merasakan stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* internal (Kreitner dan Kinicki, 2000). Hasil yang mirip ditemukan dalam lingkungan kerja akuntan publik.

Hasil penelitian yang dilakukan Choo (1986) menunjukkan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Paparan di atas mendukung prediksi dalam pelaksanaan program audit, auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mempersepsikan anggaran waktu audit sebagai tekanan dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal. Dengan perkataan lain, auditor yang memiliki *locus of control* eksternal merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal. Sesuai dengan prediksi tersebut, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

2.9.2. *Locus of Control* dan Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Pada penelitian ini juga diuji hubungan antara *locus of control* dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hubungan tersebut didasarkan pada teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) yang menyatakan strategi yang dipilih individu untuk mengatasi masalah dipengaruhi keyakinan individu atas kemampuan mereka melakukan kontrol atas faktor-faktor yang menimbulkan masalah. Karena *locus of control* merupakan karakteristik individual yang berpengaruh terhadap keyakinan seseorang dalam melakukan kontrol atas suatu

keadaan atau kondisi yang dihadapi, maka *locus of control* individu auditor dapat berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit.

Hasil penelitian dalam bidang psikologi menunjukkan *locus of control* berpengaruh terhadap strategi penanggulangan yang dipilih individu untuk mengelola setiap masalah dan stres (Tanck dan Robbin, 1979). Sebagai contoh penelitian yang mengkaji pengaruh *locus of control* terhadap strategi penanggulangan mengindikasikan individu yang memiliki *locus of control* internal memandang *stressors* sebagai keadaan yang dapat dikontrol, dan mereka cenderung menggunakan strategi penanggulangan berfokus-masalah (Anderson, 1977; Parkes, 1984).

Uraian di atas mendukung dugaan *locus of control* individu auditor berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor (RKA dan URT). Dalam menanggulangi kendala anggaran waktu yang dihadapi dalam pelaksanaan program audit, strategi yang dipilih auditor dipengaruhi *locus of control* individu auditor. Karena individu auditor yang memiliki *locus of control* internal meyakini bahwa mereka dapat melakukan kontrol atas kendala anggaran waktu yang dihadapi dalam pelaksanaan prosedur audit, maka diprediksi mereka cenderung menggunakan strategi penanggulangan berfokus masalah dalam menanggulangi kendala anggaran waktu yaitu melalui tindakan bekerja lebih giat atau meminta tambahan anggaran waktu audit. Pada pihak lain karena individu auditor yang memiliki *locus of control* eksternal meyakini bahwa mereka tidak dapat melakukan kontrol atas kendala anggaran waktu, maka diprediksi mereka cenderung menggunakan strategi

penanggulangan berfokus emosi melalui tindakan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Selanjutnya Trevino (1986) memproposisikan bahwa individu dengan *locus of control* eksternal lebih mungkin melakukan perilaku tidak etis dibandingkan dengan individu dengan *locus of control* internal. Proposisi ini didasarkan karena individu dengan *locus of control* internal yang meyakini bahwa keberhasilan atau kegagalan yang mereka hadapi merupakan konsekuensi dari tindakan yang mereka perbuat, maka mereka cenderung mempertimbangkan konsekuensi dari tindakan yang mereka lakukan. Pada pihak lain, individu dengan *locus of control* eksternal tidak memandang keberhasilan atau kegagalan yang mereka hadapi sebagai konsekuensi dari tindakan mereka, maka mereka tidak mempertimbangkan konsekuensi dari tindakan yang mereka lakukan.

Karena perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dapat juga digolongkan sebagai perilaku tidak etis, maka logis untuk menduga kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dipengaruhi *locus of control* individu auditor. Auditor yang memiliki *locus of control* internal diduga cenderung menghindari perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) karena mereka mempertimbangkan konsekuensi melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan prosedur audit. Sebagai alternatif auditor yang memiliki *locus of control* eksternal diduga cenderung melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) karena mereka cenderung tidak mempertimbangkan konsekuensi tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) yang mereka perbuat. .

Sebagai tambahan, individual dengan *locus of control* internal memiliki komitmen yang lebih tinggi untuk melaksanakan tugas-tugas yang lebih sulit daripada eksternal (Hollenbeck, Williams dan Klein, 1989). Hal ini mengindikasikan auditor dengan *locus of control* internal memiliki motivasi yang lebih tinggi melaksanakan program audit dalam batas anggaran waktu dibandingkan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal.

Bukti empiris yang menunjukkan hubungan antara *locus of control* dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) masih terbatas dan belum konklusif. Malone dan Robert (1996) menemukan pengaruh *locus of control* terhadap perilaku RKA tidak signifikan, meskipun demikian hubungan yang mereka temukan searah dengan yang dihipotesakan. Sementara hasil-hasil penelitian Donnelly *et al.*, (2003), Irawati *et al.*, (2005), dan Shapeero *et al.*, (2003) menunjukkan terdapat hubungan positif signifikan antara *locus of control* eksternal dengan perilaku audit disfungsional. Temuan yang mirip dilaporkan Shapeero *et al.*, (2003) yang menemukan auditor dengan *locus of control* eksternal memiliki intensi yang lebih tinggi melakukan perilaku audit disfungsional dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Berdasarkan penjelasan di atas, diprediksi dalam pelaksanaan program audit auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal. Sesuai dengan prediksi tersebut, dirumuskan dua hipotesis penelitian dalam bentuk alternatif sebagai berikut.

H2a: Terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku RKA.

H2b: Terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku URT.

2.9.3. Komitmen Profesional dan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

Komitmen auditor terhadap profesinya merupakan karakteristik individual auditor yang berkaitan dengan loyalitas dan kesetiaan individu auditor terhadap tujuan dan nilai-nilai profesi. Komitmen ini mencerminkan kekuatan relatif identifikasi dan keterlibatan auditor terhadap profesinya. Auditor yang mempunyai komitmen kuat terhadap profesinya dicirikan oleh; (1) suatu penerimaan terhadap tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk menggunakan usaha secara sungguh-sungguh guna kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk mempertahankan keanggotaan dalam profesi (Aranya dan Ferris, 1984).

Pada penelitian ini diuji pengaruh komitmen profesional dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hubungan tersebut didasarkan pada literatur stres kerja dan teori proses transaksional Lazarus (1995) yang menyatakan stres yang dirasakan individu merupakan interaksi antara faktor-faktor eksternal (*stressors*) dan karakteristik individual seperti komitmen profesional. Karena tekanan anggaran waktu yang dirasakan adalah tekanan (stres) yang dialami individu auditor sebagai akibat penilaian mereka terhadap anggaran waktu audit dalam pelaksanaan program audit, maka komitmen auditor terhadap profesinya dapat berpengaruh terhadap

tekanan anggaran waktu yang dirasakan individu auditor. Dengan perkataan lain, apakah auditor merasakan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit dipengaruhi komitmen individu auditor terhadap profesinya.

Pada penelitian ini diprediksi auditor yang memiliki komitmen kuat cenderung mempersepsikan anggaran bukan sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Prediksi ini didasarkan karena auditor yang memiliki komitmen kuat memiliki kesadaran yang tinggi terhadap tujuan dan nilai-nilai profesi. Ciri ini memungkinkan auditor yang memiliki komitmen kuat mengidentifikasi dan menemukan makna tugas yang akan dilakukan (Choo, 1986). Pemahaman atas tugas yang lebih baik, membuat mereka memandang anggaran waktu bukan sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Pada pihak lain, auditor yang memiliki komitmen rendah kurang memahami tugas dan tanggungjawab, sehingga mereka cenderung memandang anggaran waktu sebagai kendala dalam pelaksanaan program audit. Hal ini membuat mereka cenderung memandang anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit.

Dalam lingkungan pekerjaan di luar profesi akuntansi, hasil penelitian Meyer *et al.*, (1997) menunjukkan karyawan yang memiliki komitmen profesional kuat merasakan stres pada level yang lebih rendah dibandingkan dengan karyawan yang memiliki komitmen profesional rendah. Dalam lingkungan kerja auditor di KAP, Choo (1986) menemukan terdapat hubungan terbalik antara komitmen profesional dengan stres kerja. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan auditor yang memiliki

komitmen profesional rendah cenderung mengalami stres-kerja dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional kuat.

Paparan di atas mendukung dugaan auditor yang memiliki komitmen profesional kuat cenderung mempersepsikan anggaran waktu bukan sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Sebagai alternatif, auditor yang memiliki komitmen rendah cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif, kontinu dan normatif. Meskipun bentuk komitmen auditor terhadap profesinya untuk masing-masing dimensi adalah berbeda, namun diduga pengaruhnya terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan tidak berbeda. Sesuai dengan prediksi di atas, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3a: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

H3b: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

H3c: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

2.9.4. Komitmen Profesional dan Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Pada penelitian ini juga diuji hubungan antara komitmen profesional dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hubungan tersebut didasarkan pada

teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) yang menyatakan strategi yang dipilih individu untuk mengatasi masalah dipengaruhi keyakinan individual atas kemampuan mereka melakukan kontrol atas faktor-faktor yang menimbulkan hambatan (*stressors*). Karena komitmen profesional merupakan karakteristik individual yang berpengaruh terhadap keyakinan seseorang dalam melakukan kontrol atas suatu keadaan atau kondisi yang dihadapi, maka komitmen auditor terhadap profesinya dapat berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit.

Dalam menanggulangi kendala anggaran waktu yang dihadapi individu auditor dalam pelaksanaan program audit, strategi penanggulangan yang dipilih auditor diduga dipengaruhi komitmen profesional individu auditor. Karena individu yang memiliki komitmen profesional kuat meyakini bahwa mereka dapat melakukan kontrol atas hambatan (kendala anggaran waktu), maka diprediksi mereka cenderung menggunakan strategi berfokus masalah yaitu dengan cara bekerja lebih giat atau meminta tambahan anggaran waktu. Pada pihak lain karena auditor yang memiliki komitmen profesional rendah meyakini bahwa mereka tidak dapat melakukan kontrol atas hambatan (kendala anggaran waktu), maka mereka mungkin cenderung melakukan tindakan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Selanjutnya Shaub *et al.*, (1993) mengemukakan komitmen profesional auditor merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor. Hasil-hasil penelitian terdahulu mengindikasikan auditor dengan komitmen profesional kuat

memiliki sensitifitas etis yang lebih tinggi dan lebih taat pada aturan dan berperilaku lebih etis dibandingkan dengan auditor dengan komitmen profesional rendah. Shaub *et al.*, (1993) menemukan auditor dengan komitmen profesional kuat lebih sensitif pada isu-isu yang mengandung dilema etis. Temuan Jeffry dan Weatherholt (1996) juga menunjukkan auditor dengan komitmen profesional kuat lebih taat pada aturan dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah.

Hasil-hasil penelitian juga menunjukkan komitmen profesional berpengaruh pada perilaku yang melibatkan isu etis seperti pertimbangan *sign-off* saldo akun (Lord dan DeZoort, 2001), dan intensi untuk melaporkan tindakan-tindakan yang diragukan (Kaplan dan Whiteecotton, 2001). Hasil studi Lord dan DeZoort (2001) menunjukkan auditor dengan komitmen profesional kuat *sign-off* saldo yang lebih rendah atas akun yang diragukan dibandingkan auditor dengan komitmen profesional rendah. Selanjutnya hasil penelitian Kaplan dan Whiteecotton (2001) menunjukkan auditor dengan komitmen profesional kuat memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melaporkan tindakan-tindakan yang meragukan dibandingkan auditor dengan komitmen profesional rendah.

Penelitian yang menginvestigasi hubungan antara komitmen profesional dengan perilaku audit disfungsional masih jarang dan hasilnya belum konklusif. Malone dan Robert (1996) menguji pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku RKA. Hasil studi mereka menunjukkan komitmen profesional tidak berpengaruh signifikan dengan perilaku RKA. Hasil yang mirip ditemukan oleh Otley dan Pierce (1996b) yang menemukan komitmen profesional berpengaruh tidak signifikan

terhadap perilaku audit disfungsional. Meskipun hasil dari kedua penelitian tersebut tidak signifikan, tetapi tanda koefisien regresi sesuai dengan yang dihipotesakan.

Berdasarkan teori penanggulangan dan hasil-hasil penelitian yang diuraikan di atas diprediksi auditor yang memiliki komitmen kuat cenderung menghindari perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Sebagai alternatif, auditor yang memiliki komitmen rendah cenderung melakukan perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif, kontinu dan normatif. Meskipun ketiga dimensi komitmen profesional ini adalah berbeda, namun diduga memiliki pengaruh yang sama terhadap perilaku audit disfungsional. Argumentasi untuk prediksi tersebut adalah karena perilaku audit disfungsional merupakan tindakan tidak etis yang tidak sesuai dengan nilai-nilai profesi, maka auditor yang memiliki komitmen profesional kuat untuk setiap dimensi cenderung menghindari perilaku audit disfungsional. Sesuai dengan prediksi tersebut, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H4a: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA.

H4b: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku RKA.

H4c: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA.

H5a: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku URT.

H5b: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku URT.

H5c: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT.

2.9.5. Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan dan Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Anggaran waktu merupakan elemen penting dari sistem kontrol yang digunakan KAP dalam perencanaan dan monitoring suatu penugasan audit (Kelley dan Seiler, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Selain itu, anggaran waktu juga digunakan sebagai alat kontrol efektivitas biaya audit (Otley dan Pierce, 1996a; DeZoort, 1998). Sebagai konsekuensinya, efisiensi auditor dalam pengertian waktu yang digunakan pada penyelesaian suatu tugas audit merupakan aspek vital untuk perikatan audit yang dapat menghasilkan laba.

Persaingan yang ketat pada pasar audit mendorong KAP menyusun anggaran waktu secara ketat (McNair, 1991). Anggaran waktu yang ketat dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam pelaksanaan program audit. Tekanan anggaran waktu adalah kendala anggaran waktu yang terjadi atau mungkin terjadi dalam penugasan audit akibat keterbatasan sumber daya (waktu) yang dialokasikan pada pelaksanaan program audit (De Zoort dan Lord, 1997). Tekanan anggaran waktu ini dapat mengakibatkan auditor mengalami tekanan (stres) dalam pelaksanaan program

audit akibat ketidakseimbangan waktu yang dialokasikan dengan waktu yang dibutuhkan auditor menyelesaikan tugas audit, dan selanjutnya dapat mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT).

Hasil-hasil penelitian terdahulu mendokumentasikan kendala anggaran waktu merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional (misalnya, Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Willet dan Page's, 1996; Coram *et al.*, 2003). Sebagai contoh, hasil studi Kelley dan Seiler (1982) menunjukkan 36 persen dari respondennya yang menyatakan anggaran waktu sulit untuk dicapai, melakukan tindakan audit disfungsional untuk mengatasi kendala anggaran waktu yang dihadapinya. Hasil studi Cook dan Kelley (1988) mengindikasikan untuk mengatasi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan audit, auditor cenderung menempuh cara disfungsional dibandingkan dengan cara fungsional (misalnya meminta tambahan anggaran waktu).

Meskipun studi-studi tersebut mendokumentasikan kendala anggaran waktu merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional, namun pada studi-studi tersebut belum dilakukan pengujian hubungan antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Kelley dan Margheim (1990) dan Otley dan Pierce (1996a) menguji bentuk hubungan tekanan anggaran waktu dan perilaku audit disfungsional. Tekanan anggaran waktu dioperasionalkan dalam keketatan dan ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan tugas audit. Mengacu pada aspirasi kinerja dari teori

organisasi (Hofstede, 1968; Stedry, 1960) dalam (Otley dan Pierce, 1996a) mereka memprediksikan terdapat hubungan bentuk U-terbalik antara tekanan anggaran waktu dan perilaku audit disfungsional. Seperti yang dijelaskan Otley dan Pierce (1996a, p. 36):

“... as budgets become tighter, aspiration level will increase, and auditors will increasingly resort to dysfunctional behaviour in an effort to realize those aspirations. At a certain point, budgets are perceived as becoming unattainable, even with a high level of dysfunctional behaviour. The effort involved in finding ways of concealing such behavior is no longer worthwhile aspiration level will fall and dysfunctional behaviour will also fall.”

Kelley dan Margheim (1990) menyimpulkan hubungan yang ditemukan pada penelitian mereka mengkonfirmasi teori tersebut. Akan tetapi Otley dan Pierce (1996a) menemukan hubungan linier antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Otley dan Pierce (1996a) menemukan pada kondisi dimana anggaran waktu dirasakan tidak dapat dicapai, frekuensi perilaku audit disfungsional pada level tertinggi. Otley dan Pierce (1996a) mengemukakan perbedaan dalam sampel dan kondisi diantara kedua studi tersebut merupakan alasan utama untuk temuan yang tidak konsisten. Alasan lainnya adalah perbedaan persepsi auditor mengenai pentingnya pencapaian anggaran waktu dalam evaluasi kinerja. Otley dan Pierce (1996a) menemukan auditor di Irlandia merasakan pentingnya pencapaian anggaran waktu dalam penilaian kinerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor di AS (Kelley dan Margheim, 1990). Hasil penelitian Pierce dan Sweeney (2004) juga menunjukkan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berhubungan positif signifikan dengan perilaku audit disfungsional.

Walaupun terdapat hasil yang bertentangan tentang bentuk hubungan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku disfungsional, bukti empiris dari studi-studi tersebut menunjukkan semakin meningkat tekanan anggaran waktu yang dirasakan, maka semakin meningkat kecenderungan auditor untuk melakukan perilaku audit disfungsional. Lebih lanjut, hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan hubungan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA dan URT tidak berbeda (Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004).

Penelitian yang dilakukan di Indonesia yang menguji hubungan antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku disfungsional auditor masih terbatas, dan hasilnya belum konklusif. Heriningsih (2002) menemukan tekanan waktu anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh positif terhadap penghentian prematur. Temuan yang sama dilaporkan Weningtyas *et al.*, (2003) yang menemukan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Sementara hasil penelitian Basuki dan Mahardani (2006) menunjukkan tekanan anggaran waktu berpengaruh positif signifikan dengan perilaku URT, namun pengaruhnya terhadap penghentian prematur prosedur audit tidak signifikan.

Berdasarkan uraian di atas pada penelitian ini diprediksi semakin meningkat tekanan anggaran waktu yang dirasakan, maka semakin meningkat perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Sesuai dengan prediksi tersebut, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H6a: Terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA.

H6b: Terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT.

2.9.6. Pengaruh Posisi Auditor di KAP Terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Pada model empiris perilaku RKA dan perilaku URT sebagaimana disajikan pada gambar 2.3 dan 2.4, ditunjukkan posisi auditor di KAP berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pengaruh posisi auditor di KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) didasarkan pada hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor di KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) [misalnya Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982; Cook dan Kelley, 1988; McNair, 1991; Raghunathan, 1991; Shapeero *et al.*, 2003]. Pada penelitian ini posisi auditor dikategorikan atas dua kelompok yaitu posisi level bawah (junior dan senior) dan posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) [Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; McNair, 1991].

Karena posisi auditor di KAP berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), maka logis untuk menduga posisi auditor di KAP dapat berpengaruh terhadap hubungan antara

karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pengaruh posisi auditor terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) ditunjukkan melalui kekuatan hubungan antara karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Dalam hal ini diprediksi terdapat perbedaan kekuatan hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) antara auditor pada posisi level bawah dengan posisi level atas. Sesuai dengan prediksi tersebut, hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

H7a: Posisi auditor di KAP berpengaruh terhadap model perilaku RKA.

H7b: Posisi auditor di KAP berpengaruh terhadap model perilaku URT.

2.9.7. Pengaruh Tipe KAP Terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Selain posisi auditor di KAP, pada model empiris perilaku RKA dan perilaku URT sebagaimana disajikan pada gambar 2.3 dan 2.4 ditunjukkan tipe KAP tempat auditor bekerja berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pengaruh tipe KAP tempat auditor bekerja terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) didasarkan pada hasil-hasil penelitian terdahulu yang

menunjukkan ukuran dan tipe KAP tempat auditor bekerja berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Margheim dan Pany 1986; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Pierce dan Sweeney 2004). Pada penelitian tipe KAP dikelompokkan atas KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi (IAI-KAP, 2006).

Karena tipe KAP tempat auditor bekerja berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), maka logis untuk menduga tipe KAP dapat berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pengaruh tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) ditunjukkan melalui kekuatan hubungan antara karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Dalam hal ini diprediksi terdapat perbedaan kekuatan hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) antara auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dengan KAP Non-Afiliasi. Sesuai dengan prediksi tersebut, hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

H8a: Tipe KAP tempat auditor bekerja berpengaruh terhadap model perilaku RKA.

H8b: Tipe KAP tempat auditor bekerja berpengaruh terhadap model perilaku URT.

BAB III

METODE PENELITIAN

Pada bab ini dijelaskan metode penelitian yang digunakan untuk mencapai tujuan penelitian. Pembahasan diawali dengan populasi penelitian dan pemilihan sampel. Uraian berikutnya adalah pengukuran variabel penelitian dan metode pengumpulan data. Pada bagian akhir dibahas metode analisis data dan pengujian hipotesis penelitian.

3.1. Populasi dan Sampel

Populasi yang menjadi target penelitian ini adalah auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi di Indonesia. Unit analisis adalah individu auditor pada semua level hirarki organisasi KAP yaitu auditor junior, senior, supervisor, manajer, dan partner. Kriteria sampel adalah auditor terlibat dalam pelaksanaan program audit atas audit umum (*general audit*) laporan keuangan perusahaan yang dilakukan KAP dengan pengalaman audit minimal selama 2 (dua) tahun. Kriteria ini didasarkan karena pada umumnya auditor yang memiliki pengalaman audit minimal 2 (dua) tahun di KAP telah diberi tanggungjawab untuk melaksanakan program audit (Willet dan Page, 1996; Pierce dan Sweeney, 2004).

Pada penelitian ini pemilihan sampel dilakukan dengan metode pemilihan sampel bertujuan (*purposive sampling*). Metode ini dipilih dengan alasan sebagai berikut. **Pertama**, data yang berkaitan dengan nama dan posisi auditor yang bekerja pada setiap KAP tidak tersedia, dengan demikian kerangka pemilihan sampel sebagai

dasar pemilihan sampel random tidak dapat disusun. **Kedua**, sebagaimana ditunjukkan pada tabel 3.1 KAP di Indonesia terpusat pada beberapa kota tertentu; dengan demikian pemilihan sampel secara random belum tentu menghasilkan sampel yang dapat merepresentasikan auditor pada semua level dan tipe KAP. **Terakhir**, yang utama adalah penelitian ini bertujuan untuk memperoleh informasi yang berkaitan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional yang dilakukan auditor pada semua level organisasi di KAP baik yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi. Berdasarkan alasan di atas, maka dipertimbangkan metode pemilihan sampel (*purposive sampling*) tepat digunakan pada penelitian ini.

TABEL 3.1
Sebaran KAP Berdasarkan Tempat
Kedudukan (Kota) dan Tipe KAP

No	Nama Kota	Tipe KAP				Total	
		Afiliasi		Non-Afiliasi			
		Jumlah	%	Jumlah	%	Jumlah	%
1	Jakarta	25	65,79	242	54,41	267	57,17
2	Surabaya	6	15,89	41	9,56	47	10,06
3	Bandung	2	5,63	24	5,70	26	5,57
4	Medan	4	10,52	17	3,96	21	4,49
5	Semarang	-	-	17	3,96	17	3,64
6	Palembang	1	2,63	8	1,86	9	1,92
7	Makasar	-	-	9	2,10	9	1,92
8	Yogyakarta	-	-	9	2,10	9	1,92
9	Denpasar	-	-	8	1,86	8	1,71
10	Pekanbaru	-	-	7	1,64	7	1,49
11	Padang	-	-	7	1,64	7	1,49
12	Kota Lainnya	-	-	40	9,32	40	8,62
Jumlah		38	100,00	429	100,00	467	100,00

Sumber: Direktori IAI-KAP Tahun 2006

Pemilihan sampel pada penelitian ini dilakukan dengan tahapan sebagai berikut. Tahap pertama adalah pemilihan lokasi penelitian. Lokasi penelitian dipilih pada tiga kota besar di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya, dan Medan dengan pertimbangan sebagai berikut. **Pertama**, pada ketiga kota tersebut terdapat KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi yaitu sebanyak 35 KAP Afiliasi atau 92,10 persen (35/38) dan 300 KAP Non-Afiliasi atau 66,93 persen (300/429) dari seluruh KAP di Indonesia (**Lihat tabel 3.1**). **Kedua**, berkaitan dengan jumlah dan tipe KAP pada ketiga wilayah tersebut dipertimbangkan telah dapat mewakili KAP di Indonesia. **Ketiga**, keterbatasan waktu dan biaya yang dihadapi peneliti untuk menjangkau seluruh lokasi penelitian.

Tahap kedua dalam pemilihan sampel adalah penentuan ukuran sampel penelitian. Penentuan jumlah sampel didasarkan pada ukuran sampel yang disyaratkan dengan analisis data menggunakan model persamaan struktural. Menurut Ghozali (2008) jumlah sampel yang diperlukan untuk estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural berkisar antara 200 sampai 400. Sementara menurut Hair *et al.*, (1998) jumlah sampel yang dibutuhkan dalam penelitian yang menggunakan analisis SEM paling sedikit sebanyak 5 (lima) kali jumlah variabel indikator yang digunakan. Pada penelitian ini terdapat 53 indikator, dengan demikian jumlah sampel minimum yang dibutuhkan adalah sebanyak 265 (5 dikali 53). Berdasarkan pedoman tersebut, maka jumlah sampel yang diperlukan pada penelitian ini adalah antara 200 sampai 400.

Tahap ketiga dalam pemilihan sampel adalah penentuan jumlah kuesioner yang dikirim atau disebar. Dalam usaha mendapat jumlah sampel yang diperlukan, maka dalam penentuan jumlah kuesioner yang dikirim dipertimbangkan tingkat pengembalian kuesioner. Menurut Indriantoro dan Supomo (1999), pada umumnya tingkat pengembalian kuesioner dalam penelitian survei yang dilakukan di Indonesia berkisar antara 10 sampai 20 persen. Berdasarkan jumlah sampel yang diperlukan yaitu antara 200 sampai 400 dengan tingkat pengembalian antara 10-20 persen, maka ditetapkan jumlah kuesioner yang disebar sebanyak 1.500 eksemplar.

Tahap terakhir adalah penentuan jumlah kuesioner yang dikirim kepada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi pada lokasi penelitian yaitu, Jakarta, Surabaya, dan Medan. Dalam usaha mendapatkan sampel yang representatif dari auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi, maka ditetapkan jumlah kuesioner yang dikirim kepada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi masing-masing 750 eksemplar. Adapun rincian distribusi kuesioner yang disebar berdasarkan tipe KAP dan lokasi penelitian disajikan pada tabel 3.2.

TABEL 3.2
Distribusi Kuesioner Yang Disebar Berdasarkan
Kota Kedudukan KAP dan Tipe KAP

Kota	KAP Afiliasi		KAP Non-Afiliasi		Jumlah	
	Jumlah KAP	Jumlah Kuesioner	Jumlah KAP	Jumlah Kuesioner	KAP	Kuesioner
Jakarta	20	550	40	550	60	1.100
Medan	4	80	8	80	12	160
Surabaya	6	120	12	120	18	240
Jumlah	30	750	60	750	90	1.500

Sumber: Dikembangkan untuk Disertasi

Sebagaimana ditunjukkan pada tabel 3.2, jumlah kuesioner yang disebar pada masing-masing tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) adalah sama, sementara untuk masing-masing lokasi penelitian adalah berbeda. Distribusi ini dilakukan dengan mempertimbangkan jumlah dan tipe KAP pada masing-masing wilayah penelitian (**Lihat tabel 3.1**). Jumlah kuesioner yang dikirim pada setiap KAP disesuaikan dengan ukuran dan tipe KAP yaitu untuk KAP Afiliasi antara 20 sampai 50 eksemplar, sedangkan untuk KAP Non-Afiliasi antara 10-15 eksemplar. Dengan jumlah kuesioner yang dikirim pada setiap KAP, diharapkan responden dari setiap KAP terdapat auditor dari semua posisi yaitu junior, senior, supervisor, manajer, dan partner.

3.2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Pada penelitian ini diuji dua model empiris perilaku audit disfungsional yaitu perilaku reduksi kualitas audit (RKA) dan perilaku *undderreporting of time* (URT). Model perilaku RKA yang dimaksudkan pada penelitian ini adalah hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA, sedangkan model perilaku URT adalah hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Sebagai tambahan, pada penelitian ini juga diuji pengaruh posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Pada model perilaku reduksi kualitas audit (RKA) variabel endogen adalah perilaku reduksi kualitas audit (RKA) dan tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), dan pada model perilaku *underreporting of time* (URT) variabel endogen adalah perilaku *underreporting of time* (URT) dan tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD). Variabel eksogen pada kedua model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) tersebut ada 4 (empat) yaitu; *locus of control* (LC) dan dimensi komitmen profesional yang terdiri dari, afektif (KPA), kontinu (KPK), dan normatif (KPN). Sebagai tambahan pada penelitian ini terdapat dua variabel dikotomi yaitu posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja. Definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel penelitian diuraikan pada bagian berikut.

3.2.1. Perilaku Reduksi Kualitas Audit

Perilaku RKA adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor selama pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi efektifitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan (Malone dan Robert, 1996; Pierce dan Sweeney, 2004). Variabel ini dioperasionalisasikan dengan mengukur seberapa sering responden melakukan sekelompok tindakan-tindakan yang dapat mengurangi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan selama pelaksanaan program audit.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur konstruk perilaku RKA diadopsi dari skala pengukuran yang dibangun dan digunakan Pierce dan Sweeney (2004). Instrumen tersebut dibangun dan disempurnakan oleh Pierce dan Sweeney (2004) dari item pertanyaan-pertanyaan yang digunakan Alderman dan Deitrick (1982),

Kelley dan Margheim (1990), Malone dan Robert (1996), Otley dan Pierce (1996a,b), dan Willet dan Page (1996). Berdasarkan hal tersebut, instrumen penelitian ini dapat diandalkan. Selanjutnya, hasil penelitian Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan instrumen ini memiliki *internal consistency* pada level yang dapat diterima yaitu dengan *Cronbach alpha* 0.85.

Indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur konstruk perilaku RKA disajikan pada tabel 3.3.

TABEL 3.3
Indikator-Indikator
Konstruk Perilaku RKA

Kode	Indikator
RKA1	Penghentian prematur prosedur audit
RKA2	Review yang dangkal terhadap dokumen klien
RKA3	Pengujian terhadap sebagian item sampel
RKA4	Tidak memperluas scope pengujian ketika terdeteksi suatu pos atau akun yang meragukan
RKA5	Menerima penjelasan klien yang kurang memadai
RKA6	Tidak menginvestigasi kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien
RKA7	Mengurangi pekerjaan audit dari program audit
RKA8	Merubah atau mengganti prosedur audit
RKA9	Pengandalan lebih terhadap hasil pekerjaan klien
RKA10	Mengurangi dokumentasi bukti audit

Sumber: Diadaptasi dari Alderman dan Deitrick (1982), Kelley dan Margheim (1990), Malone dan Robert (1996), Otley dan Pierce (1996a,b), dan Willet dan Page (1996); dan Pierce dan Sweeney (2004).

Instrumen ini terdiri dari 10 item pertanyaan dengan skala likert 5 poin mulai dari 1 (hampir tidak pernah) sampai 5 (hampir selalu). Setiap responden diminta menunjukkan seberapa sering mereka melakukan setiap tindakan perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit. Skor yang tinggi pada skala likert

mengindikasikan frekuensi perilaku RKA pada level yang lebih tinggi, sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan frekuensi perilaku RKA pada level yang lebih rendah.

3.2.2. Perilaku *Underreporting of Time*

Perilaku URT adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dengan melaporkan dan membebaskan waktu audit yang lebih singkat (kecil) dari waktu aktual yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Variabel ini dioperasionalisasikan dengan mengukur seberapa sering responden melakukan setiap tindakan yang dapat mengakibatkan waktu audit yang dilaporkan dan dibebaskan lebih singkat (kecil) dari waktu aktual yang digunakan dalam pelaksanaan tugas audit.

Skala yang digunakan untuk mengukur perilaku ini adalah instrumen yang dikembangkan Otley dan Pierce (1996a). Otley dan Pierce (1996a) membangun instrumen ini berdasarkan item-item pertanyaan yang digunakan oleh Kelley dan Seiler (1982) dan Lightner *et al.*, (1982). Instrumen ini digunakan pada penelitian Pierce dan Sweeney (2004) dengan reliabilitas yang dapat diandalkan yaitu dengan *Cronbach alpha* 0.72.

Instrumen ini terdiri dari 3 item pertanyaan dengan skala likert 5 poin yaitu mulai dari poin 1 (hampir tidak pernah) sampai poin 5 (hampir selalu). Setiap responden diminta untuk menunjukkan seberapa sering mereka melakukan setiap perilaku URT dalam pelaksanaan tugas audit. Skor yang tinggi pada skala likert

mengindikasikan frekuensi perilaku URT pada level tinggi, sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan frekuensi perilaku URT pada level yang lebih rendah.

Indikator-indikator yang digunakan mengukur konstruk perilaku URT disajikan pada tabel 3.4 berikut.

TABEL 3.4
Indikator-Indikator
Konstruk Perilaku *Underreporting Of Time*

Kode	Indikator
URT1	Melaporkan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual.
URT2	Melaksanakan tugas audit pada waktu pribadi (personal).
URT3	Mengalihkan waktu audit untuk klien tertentu kepada klien lain

Sumber: Diadaptasi dari Kelley dan Seiler (1982), Lightner *et al.*, (1982), Otley dan Pierce (1996a), dan Pierce dan Sweeney (2004)

3.2.3. Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

Tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan stres yang dirasakan atau dialami auditor dalam pelaksanaan prosedur audit yang ditimbulkan kendala anggaran waktu (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; DeZoort dan Lord, 1997). Variabel ini dioperasionisasikan dengan mengukur seberapa sering responden merasakan terdapat tekanan dalam pelaksanaan suatu prosedur audit tertentu yang ditimbulkan anggaran waktu audit.

Instrumen untuk mengukur variabel ini diadopsi dari item-item pertanyaan yang digunakan pada studi-studi yang dilakukan oleh Kelley dan Seiler (1982), Willet dan Page (1996), Malone dan Robert (1996); Otley dan Pierce (1996a), Coram *et al.*, (2003), dan Pierce dan Sweeney (2004). Adapun indikator-indikator yang digunakan

mengukur konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) disajikan pada tabel 3.5 berikut.

TABEL 3.5
Indikator-Indikator
Konstruk Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

Kode	Indikator
TAWD1	Merasakan suatu kewajiban untuk melaksanakan atau menyelesaikan suatu prosedur audit tertentu pada batas anggaran waktu
TAWD2	Merasakan pelaksanaan prosedur audit tertentu dalam batas anggaran waktu merupakan hal yang sangat penting untuk dicapai.
TAWD3	Merasakan anggaran waktu audit sebagai kendala untuk pelaksanaan atau penyelesaian prosedur audit tertentu.
TAWD4	Merasakan pelaksanaan atau penyelesaian prosedur audit tertentu dalam batas anggaran waktu audit sulit untuk dipenuhi.
TAWD5	Merasakan anggaran waktu audit untuk pelaksanaan suatu prosedur audit tertentu tidak mencukupi
TAWD6	Merasakan anggaran waktu audit untuk pelaksanaan prosedur audit tertentu sangat ketat

Sumber: Diadaptasi dari Kelley dan Seiler (1982); Otley dan Pierce (1996a); dan Coram *et al.* (2003); Pierce dan Sweeney (2004)

Instrumen yang digunakan mengukur tekanan anggaran waktu yang dirasakan terdiri dari 6 item pertanyaan dengan skala likert 5 poin mulai dari poin 1 (hampir tidak pernah) sampai poin 5 (hampir selalu). Setiap responden diminta untuk memberikan respon atas enam pertanyaan yang mengindikasikan keadaan dimana responden merasakan terdapat tekanan anggaran waktu pada pelaksanaan program audit. Skor yang tinggi pada skala likert mengindikasikan auditor merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih tinggi, sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan auditor merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih rendah.

3.2.4. *Locus of Control*

Locus of control (LC) merupakan suatu konstruk yang menggambarkan keyakinan individu tentang sejauh mana mereka meyakini bahwa tindakannya mempengaruhi kejadian disekitar kehidupannya (Lefcourt, 1982). Variabel ini dioperasionalisasikan sebagai konstruk internal-eksternal yang mengukur keyakinan individual atas faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan maupun kegagalan yang dialaminya.

Pengukuran *locus of control* individu auditor dilakukan dengan mengadopsi instrumen *locus of control* dari Spector (1988) dalam Donnelly *et al.*, (2003). Instrumen ini dipilih karena menurut peneliti-peneliti terdahulu skala ini sesuai digunakan untuk mengukur *locus of control* individu dalam konteks lingkungan pekerjaan (Shapeero *et al.*, 2003). Instrumen ini juga telah digunakan Donnelly *et al.* (2003) dan Sapheero *et al.* (2003) untuk mengukur *locus of control* auditor dalam lingkungan audit. dan menghasilkan *internal consistency* pada level yang dapat diterima yaitu dengan *Cronbach alpha* masing-masing 0.83 dan 0.88.

Instrumen ini terdiri 16 butir pertanyaan dengan menggunakan skala Likert 5 poin mulai dari poin 1 (sangat tidak setuju) sampai poin 5 (sangat setuju). Delapan butir pertanyaan disusun dengan skor terbalik yaitu pertanyaan nomor 1, 2, 3, 4, 7, 11, 14, dan 15. Responden diminta untuk mengidentifikasi hubungan antara hasil yang diperoleh (*outcome*) dan faktor-faktor yang menjadi penyebabnya. Skor yang lebih tinggi pada skala pengukuran mengindikasikan *locus of control* eksternal dan skor yang lebih rendah mengindikasikan *locus of control* internal. Pada butir

pertanyaan dengan skor terbalik, skor yang tinggi pada skala pengukuran mengindikasikan *locus of control* internal, sedangkan skor yang rendah mengindikasikan *locus of control* eksternal.

Indikator-indikator yang digunakan mengukur *locus of control* auditor disajikan pada tabel 3.6.

TABEL 3.6
Indikator-Indikator
Konstruk *Locus of Control*

Kode	Indikator
LOC1	Pekerjaan merupakan suatu kegiatan untuk memperoleh hasil
LOC2	Hasil dari suatu pekerjaan sesuai dengan yang diharapkan
LOC3	Pekerjaan dapat terlaksana dengan baik jika ada perencanaan yang baik
LOC4	Seorang bawahan harus selalu memberi saran atau pendapat kepada atasannya
LOC5	Memperoleh pekerjaan yang sesuai adalah suatu keberuntungan
LOC6	Memperoleh penghargaan adalah suatu keberuntungan
LOC7	Suatu pekerjaan dapat dilaksanakan dengan baik jika dilakukan secara sungguh-sungguh
LOC8	Untuk memperoleh pekerjaan harus ada teman atau kenalan yang membantu
LOC9	Promosi merupakan suatu keberuntungan
LOC10	Untuk memperoleh pekerjaan yang sesuai, kenalan atau teman lebih penting daripada kemampuan
LOC11	Promosi diberikan kepada karyawan yang kinerjanya baik
LOC12	Untuk mendapatkan yang diinginkan, seseorang harus kenal dengan orang yang tepat
LOC13	Untuk dapat berprestasi diperlukan keberuntungan
LOC14	Karyawan yang bekerja dengan baik akan mendapat imbalan yang sepadan
LOC15	Pengaruh yang diberikan karyawan terhadap atasannya lebih besar dari yang dipikirkan karyawan bersangkutan
LOC16	Keberuntungan merupakan faktor yang membedakan orang yang berhasil dan gagal.

Sumber: Diadaptasi dari Spector (1988) dalam Donnelly *et al.*, (2003), Shapeero *et al.*, (2003)

3.2.5. Komitmen Profesional

Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif dari identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi.

Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif (KPA), komitmen profesional kontinu (KPK), dan komitmen profesional normatif (KPN). Konstruk ini diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Meyer *et al.*, (1993). Instrumen ini telah digunakan Smith dan Hall (2008) mengukur komitmen akuntan terhadap profesinya pada profesi akuntan di Australia. Hasil penelitian mereka menunjukkan instrumen ini merupakan model pengukuran yang dapat diandalkan. Hal ini ditunjukkan melalui nilai loading faktor, *construct reliability*, dan varians yang diekstraksi dari masing-masing dimensi komitmen profesional yang sesuai dengan kriteria. Selanjutnya masing-masing konstruk memiliki validitas diskriminan (*discriminant validity*) yang baik (Smith dan Hall 2008).

Adapun indikator-indikator untuk mengukur dimensi komitmen profesional disajikan pada tabel 3.7.

TABEL 3.7
Indikator-Indikator
Konstruk Komitmen Profesional Multi-Dimensi

Dimensi	Kode	Indikator
Afektif	KPA1	Bahagia menjadi auditor.
	KPA2	Bangga menekuni profesi auditor.
	KPA3	Permasalahan profesi seperti permasalahan pribadi.
	KPA4	Terikat secara emosional pada profesi auditor.
	KPA5	Bangga menjadi bagian dari profesi auditor.
	KPA6	Profesi sebagai auditor memiliki arti penting.
Kontinu	KPK1	Merasa rugi jika keluar dari profesi auditor.
	KPK2	Pengorbanan personal jika keluar dari profesi auditor.
	KPK3	Profesi auditor merupakan kebutuhan dan keinginan.
	KPK4	Banyak yang terganggu jika keluar dari profesi auditor.
	KPK5	Beralih pada profesi lain sulit untuk dilakukan.
	KPK6	Pertimbangan investasi yang hilang jika keluar dari profesi auditor
Normatif	KPN1	Berada pada profesi auditor merupakan kewajiban moral.
	KPN2	Auditor harus loyal terhadap profesinya
	KPN3	Rasa tanggungjawab untuk tetap pada profesi auditor.
	KPN4	Rasa bersalah jika keluar dari profesi auditor.
	KPN5	Tawaran pada profesi lain bukan merupakan alasan untuk keluar dari profesi auditor
	KPN6	Nilai kesetiaan terhadap profesi auditor

Sumber: Diadaptasi dari Meyer *et al.*, (1993) dan Smith dan Hall (2008)

Instrumen ini terdiri dari 18 item pertanyaan, masing-masing enam pertanyaan untuk setiap dimensi. Responden diminta pendapatnya untuk setiap item pertanyaan dengan skala Likert 5 poin mulai dari poin 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai poin 5 (Sangat Setuju). Skor yang tinggi pada skala pengukuran mengindikasikan komitmen pada level yang lebih tinggi, sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan komitmen pada level yang lebih rendah.

3.2.6. Posisi Auditor Pada KAP

Posisi auditor pada KAP (PA) yang dimaksud pada penelitian ini adalah kedudukan auditor pada hirarki organisasi KAP yaitu junior, senior, supervisor, manajer, dan partner. Pada penelitian ini posisi auditor digolongkan atas posisi level bawah yaitu junior dan senior dan posisi level atas yaitu supervisor, manajer, dan partner (Kelley dan Seiler 1982; Alderman dan Deitrick 1982; Raghunathan 1991). Variabel posisi auditor (PA) merupakan variabel dikotomi yang diberi skor 1 jika responden menduduki posisi level bawah dan skor 0 jika responden menduduki posisi level atas.

3.2.7. Tipe Kantor Akuntan Publik

Tipe KAP (TKAP) yang dimaksud pada penelitian adalah tipe KAP tempat auditor bekerja yang digolongkan atas KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi. Klasifikasi ini mengacu pada penggolongan KAP yang terdapat pada Direktori IAI-KAP tahun 2006. Variabel tipe KAP merupakan variabel dikotomi yang diberi skor 1 jika responden bekerja pada KAP Afiliasi dan skor 0 jika responden bekerja pada KAP Non-Afiliasi.

3.3. Desain Instrumen Penelitian

Seperti yang diuraikan sebelumnya, variabel-variabel yang diuji pada penelitian ini diukur dengan pertanyaan-pertanyaan yang diadopsi dari instrumen-instrumen yang digunakan pada penelitian-penelitian terdahulu. Meskipun instrumen yang digunakan pada penelitian ini ditunjukkan memiliki validitas dan reliabilitas

yang baik pada penelitian-penelitian terdahulu, namun beberapa kelemahan yang melekat pada penelitian survei menjadi pertimbangan dalam perancangan instrumen penelitian ini. Secara khusus, ada dua kelemahan yang mendapat perhatian yaitu; (1) kemungkinan terjadinya respon bias, dan (2) tingkat pengembalian kuesioner yang rendah.

Respon bias terjadi ketika responden mempunyai persepsi yang berbeda mengenai butir-butir pertanyaan penelitian dari yang dimaksud dalam penelitian. Oleh karena itu sebelum kuesioner disebar kepada responden terlebih dahulu dilakukan uji coba instrumen. Uji coba instrumen dilakukan untuk mengetahui apakah auditor dapat memahami pertanyaan-pertanyaan yang diajukan pada kuesioner penelitian. Uji coba instrumen dilakukan terhadap 20 orang auditor dari semua posisi yang bekerja pada KAP di Medan. Secara umum, hasil dari uji coba menunjukkan bahwa partisipan dapat memahami pertanyaan-pertanyaan penelitian. Meskipun demikian saran dari partisipan berkaitan dengan redaksi pertanyaan-pertanyaan penelitian digunakan sebagai masukan dalam penyempurnaan kuesioner penelitian.

Untuk mengatasi kelemahan kedua yang mungkin timbul yaitu tingkat pengembalian kuesioner yang rendah dilakukan usaha-usaha sebagai berikut. Pertama, memperhatikan sensitifitas dari pertanyaan penelitian terutama yang berkaitan dengan tindakan-tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan audit, maka responden diminta tidak perlu mencantumkan identitas diri atau KAP tempat mereka bekerja. Kedua, pertanyaan-pertanyaan penelitian disusun dalam bentuk

tertutup. Ketiga, berdasarkan uji coba waktu yang dibutuhkan untuk pengisian kuesioner berkisar antara 20-30 menit. Dengan usaha-usaha tersebut diharapkan responden akan terdorong untuk bersedia mengisi kuesioner penelitian ini.

Secara keseluruhan kuesioner penelitian ini disajikan pada lampiran A. Adapun garis besar pertanyaan-pertanyaan yang terdapat pada kuesioner penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagian A berisi pertanyaan mengenai biodata dari responden. Pertanyaan ini bertujuan untuk memperoleh data mengenai informasi tentang profil responden.
2. Bagian B berisi sejumlah pertanyaan yang bertujuan untuk memperoleh informasi mengenai tindakan-tindakan tertentu yang dilakukan responden dalam pelaksanaan program audit.
3. Bagian C berisi sejumlah pertanyaan yang bertujuan untuk informasi berkaitan pengalaman responden mengenai anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit.
4. Bagian D berisi sejumlah pertanyaan yang bertujuan untuk memperoleh informasi mengenai bagaimana responden memandang faktor-faktor yang berhubungan dengan keberhasilan dalam lingkungan pekerjaan (*locus of control* auditor).
5. Bagian E berisi pertanyaan yang bertujuan mengukur komitmen auditor terhadap profesinya.

3.4. Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan pada penelitian ini merupakan data primer yaitu jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan pada kuesioner penelitian. Metode pengumpulan data dilakukan dengan kombinasi dua cara berikut; (1) melalui jasa pos, dan (2) secara langsung oleh peneliti. Kombinasi kedua metode tersebut dipilih dengan pertimbangan kemampuan peneliti dan dalam usaha meningkatkan tingkat pengembalian kuesioner.

Pada kedua metode pengumpulan data yang disebutkan di atas, penyerahan kuesioner kepada responden dan pengumpulan kuesioner yang sudah diisi dari responden dilakukan melalui pimpinan KAP atau kontak person. Dalam usaha mengurangi bias dalam pemilihan sampel, dalam surat pengantar kuesioner diminta kepada pimpinan KAP atau kontak person untuk memilih auditor yang berpartisipasi untuk mengisi kuesioner secara random. Selanjutnya dalam usaha mendapat respon dari pimpinan KAP, pengiriman kuesioner dilampiri surat pengantar dari pengelola program Doktor Ilmu Ekonomi yang menjelaskan maksud dari penelitian ini.

Penyebaran kuesioner kepada pimpinan KAP atau kontak person dilakukan pada bulan Januari 2008. Satu bulan sejak pengiriman kuesioner kepada pimpinan KAP atau kontak person, peneliti melakukan komunikasi melalui telpon kepada pimpinan KAP atau kontak person yang sudah dikirim kuesioner untuk memastikan apakah kuesioner sudah mereka terima, dan memohon agar kuesioner yang sudah diisi segera dikirim kembali kepada peneliti.

Setelah menunggu selama tiga bulan yaitu sampai akhir Maret 2008, jumlah seluruh kuesioner yang kembali hanya sebanyak 140 eksemplar. Jumlah tersebut belum memenuhi syarat untuk estimasi *maximum likelihood* yang berkisar antara 200 sampai 400 (Ghozali, 2008; Hair *et al.*, 1998). Oleh karena itu, sambil menunggu pengembalian kuesioner melalui jasa pos, dilakukan usaha tambahan yaitu dengan melakukan kunjungan langsung pada KAP yang berlokasi di DKI Jakarta. Pengumpulan kuesioner secara langsung oleh peneliti dilakukan selama bulan April 2008. Kuesioner yang terkumpul selama bulan April 2008 sebanyak 239 eksemplar. Dengan demikian jumlah keseluruhan kuesioner yang diisi dan diterima peneliti sampai akhir April 2008 sebanyak 379 eksemplar.

Adapun rincian kuesioner yang kembali berdasarkan kota kedudukan KAP, waktu pengembalian dan tipe KAP disajikan pada tabel 3.8 berikut.

TABEL 3.8
Distribusi Kuesioner Yang Kembali Berdasarkan
Kota Kedudukan KAP dan Tipe KAP

Kota	Diterima Januari-Maret 2008			Diterima Bulan April 2008			Total
	KAP Afiliasi	KAP Non Afiliasi	Jumlah	KAP Afiliasi	KAP Non Afiliasi	Jumlah	
Jakarta	10	45	55	130	109	239	294
Surabaya	20	15	35	0	0	0	35
Medan	15	35	50	0	0	0	50
Jumlah	45	95	140	130	109	239	379

Sumber: Data Primer Diolah

Keterangan: Angka dalam tabel menunjukkan jumlah kuesioner yang kembali (eksemplar).

3.5. Teknik Analisis Data

Metode utama untuk analisis data adalah model persamaan struktural (*Structural Equation Modeling* selanjutnya disingkat dengan SEM). Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan program aplikasi *Statistical Package for the Social Science* (SPSS versi 13.0) dan *Analysis of Moment Structure* (AMOS versi 6.0).

Analisis data dengan SEM dipilih karena analisis statistik ini merupakan teknik multivariate yang mengkombinasikan aspek regresi berganda dan analisis faktor untuk mengestimasi serangkaian hubungan saling ketergantungan secara simultan (Hair *et al.*, 1998). Selain itu, metode analisis data dengan SEM memberi keunggulan dalam menaksir kesalahan pengukuran dan estimasi parameter. Dengan perkataan lain, analisis data dengan SEM mempertimbangkan kesalahan model pengukuran dan model persamaan struktural secara simultan.

Adapun analisis data yang dilakukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

3.5.1. Deskripsi Responden dan Data Penelitian

Deskripsi responden dan data penelitian dimaksudkan untuk memperoleh gambaran umum mengenai karakteristik responden dan variabel-variabel penelitian. Profil responden yang berupa data kategorial disajikan dalam bentuk frekuensi dan persentase, sedangkan berupa data interval disajikan dalam bentuk rata-rata dan standar deviasi. Deskripsi umum variabel-variabel penelitian disajikan dalam bentuk

statistik deskriptif data yang meliputi; kisaran teoritis, kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi. Statistik deskriptif diperoleh dari output program SPSS.

3.5.2. Pengujian Data

Sebelum dilakukan analisis data, terlebih dahulu dilakukan pengujian untuk mendeteksi kemungkinan data yang digunakan tidak sah digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Pengujian data meliputi pendeteksian terhadap adanya *non-response* bias, kemungkinan dilanggarnya asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dengan metode estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural, serta uji reliabilitas dan validitas data.

3.5.2.1. Pengujian *Non-Response* Bias

Pengujian *non-response* bias dimaksudkan untuk mendeteksi kemungkinan terjadinya perbedaan respon antara individu yang berpartisipasi dengan individu yang tidak mau berpartisipasi pada penelitian ini. Uji *non-response* bias dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik subyek yang berpartisipasi dengan subyek yang tidak bersedia berpartisipasi. Karena data mengenai subyek yang tidak bersedia untuk berpartisipasi tidak dapat diketahui, maka responden yang mengembalikan kuesioner setelah tanggal yang ditentukan dalam surat pengantar (*late response*) digunakan sebagai proksi responden yang tidak bersedia berpartisipasi.

Untuk tujuan pengujian *non-response bias*, responden akan dikelompokkan dalam 2 kelompok. Kelompok pertama adalah responden yang menjawab lebih awal yaitu responden yang mengembalikan kuesioner sebelum batas akhir pengembalian

kuesioner, dan kelompok responden paling akhir yaitu responden yang mengembalikan kuesioner setelah batas waktu pengembalian yang diharapkan. Pengujian *non-response* bias dilakukan dengan uji-t yaitu dengan menguji apakah rata-rata skor untuk masing-masing variabel (konstruk) penelitian berbeda secara signifikan antara responden kelompok tersebut. Jika hasil pengujian menunjukkan rata-rata skor berbeda signifikan ($p < 0,05$) maka terdapat *nonresponse-bias*, sedangkan jika hasil pengujian menunjukkan rata-rata skor tidak berbeda signifikan ($p > 0,05$) maka disimpulkan tidak terdapat *nonresponse-bias*. Pengujian non-response bias dilakukan dengan bantuan program SPSS.

3.5.2.2. Pengujian Evaluasi Asumsi Model Persamaan Struktural

Estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural mensyaratkan beberapa asumsi yang harus dipenuhi data. Asumsi-asumsi tersebut meliputi data yang digunakan memiliki distribusi normal, bebas dari data *outliers*, dan tidak terdapat multikolinearitas (Ghozali 2005, 2008).

Pengujian normalitas data dilakukan dengan memperhatikan nilai *skweness* dan kurtosis dari indikator-indikator dan variabel-variabel penelitian. Kriteria yang digunakan adalah *critical ratio skewness* (C.R) dan kurtosis sebesar sebesar $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,01. Suatu data dapat disimpulkan mempunyai distribusi normal jika nilai C.R dari kurtosis tidak melampaui harga mutlak 2,58 (Ghozali, 2005; 2008). Hasil pengujian ini ditunjukkan melalui *assesment of normality* dari *output* AMOS.

Outlier adalah kondisi observasi dari suatu data yang memiliki karakteristik unik yang terlihat sangat berbeda jauh dari observasi-observasi lainnya dan muncul dalam nilai ekstrim, baik untuk sebuah variabel tunggal ataupun variabel-variabel kombinasi (Hair *et al.*, 1998). Analisis atas data *outlier* dievaluasi dengan dua cara yaitu analisis terhadap *univariate outliers* dan *multivariate outliers*.

Evaluasi terhadap *univariate outliers* dilakukan dengan terlebih dahulu mengkonversi nilai data menjadi *standard score* atau z-score yaitu data yang memiliki rata-rata sama dengan nol dan standar deviasi sama dengan satu. Evaluasi keberadaan *univariate outlier* ditunjukkan oleh besaran z score rentang ± 3 sampai dengan ± 4 (Hair, *et al.*, 1998).

Evaluasi terhadap *multivariate outliers* dilakukan dengan memperhatikan nilai *mahalanobis distance*. Kriteria yang digunakan adalah berdasarkan nilai Chi-square pada derajat kebebasan yaitu jumlah variabel indikator penelitian pada tingkat signifikansi $p < 0,001$ (Ghozali, 2005). Jika observasi memiliki nilai *mahalanobis distance* $>$ chi-square, maka diidentifikasi sebagai *multivariate outliers*.

Pendeteksian terhadap multikolineritas dilihat melalui nilai determinan matriks kovarians. Nilai determinan yang sangat kecil menunjukkan indikasi terdapatnya masalah multikolineritas atau singularitas, sehingga data tidak dapat digunakan untuk penelitian (Tabachnick dan Fidell, 1998 dalam Ghozali, 2005).

3.5.2.3. Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dan reliabilitas dimaksudkan untuk menguji kualitas data yang digunakan dalam penelitian (Indriantoro dan Supomo, 1999). Pada analisis data dengan menggunakan SEM kualitas data diuji melalui analisis faktor konfirmatori. Analisis faktor konfirmatori digunakan untuk menyelidiki unidimensionalitas dari indikator-indikator yang menjelaskan sebuah faktor atau variabel bentukan. Validitas instrumen dilihat berdasarkan signifikansi dan nilai faktor loading atau nilai lamda (λ) dari masing-masing indikator penelitian. Kriteria yang digunakan adalah tingkat signifikansi di bawah 5 persen ($p < 0,05$) dan nilai faktor loading harus mencapai lebih besar atau sama dengan 0,5 ($\lambda \geq 0,50$) [Hair *et al.*, 1998].

Menurut Ghazali (2008), selain nilai loading faktor ukuran validitas konstruk lainnya adalah reliabilitas konstruk (*construct reliability*), *variance extracted* dan validitas diskriminan (*discriminant validity*). Reliabilitas adalah ukuran konsistensi internal dari indikator-indikator sebuah variabel bentukan yang menunjukkan derajat sampai dimana masing-masing indikator itu mengindikasikan sebuah variabel bentukan yang umum. Reliabilitas juga merupakan salah satu indikator validitas konvergen (Ghozali, 2008).

Untuk menguji reliabilitas konstruk dilakukan dengan mengukur reliabilitas komposit (*composite reliability*) atau *Construct Reliability*. Kriteria yang digunakan untuk menilai tingkat reliabilitas suatu konstruk yang dapat diterima secara umum adalah nilai *Construct Reliability* lebih besar dari 0,7 [Ghozali, 2005, 2008].

Besarnya nilai *Construct Reliability* (C.R) dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut (Ghozali, 2008).

$$Construct\ Reliability = \frac{(\sum std\ loading)^2}{(\sum std\ loading)^2 + \sum \epsilon_j}$$

Validitas konvergen suatu konstruk dapat juga dinilai dengan menghitung rata-rata varians yang diekstraksi (*avarage varianced extracted* atau AVE). *Variance extracted* memperlihatkan jumlah varians dari indikator yang diekstraksi oleh variabel bentukan yang dikembangkan. Nilai AVE yang tinggi menunjukkan bahwa indikator-indikator itu telah mewakili secara baik variabel bentukan yang dikembangkan. Angka yang direkomendasikan untuk AVE adalah lebih besar dari 0,5 ($AVE > 0,50$) [(Ghozali, 2005, 2008)]. Besarnya nilai AVE dihitung dengan rumus sebagai berikut (Ghozali, 2008).

$$Variance\ Extracted = \frac{\sum std\ loading^2}{\sum std\ loading^2 + \sum \epsilon_j}$$

Validitas diskriminan berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur di konstruk-konstruk berbeda seharusnya tidak berkorelasi dengan tinggi. Validitas diskriminan dievaluasi lewat perbandingan akar kuadrat AVE dengan korelasi antara konstruk-konstruk berpasangan. Kriteria yang digunakan adalah nilai akar kuadrat dari AVE seharusnya melebihi korelasi antar pasangan konstruk (Ghozali, 2008).

3.5.3. Tahapan Analisis Model Penelitian

Pengujian hipotesis penelitian ini dilakukan dengan model persamaan struktural. Dalam analisis statistik yang menggunakan SEM, sebelum dilakukan pengujian hipotesis, maka terlebih dahulu harus dilakukan pengujian atas model penelitian yang diusulkan. Tahapan analisis model persamaan struktural yang dilakukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

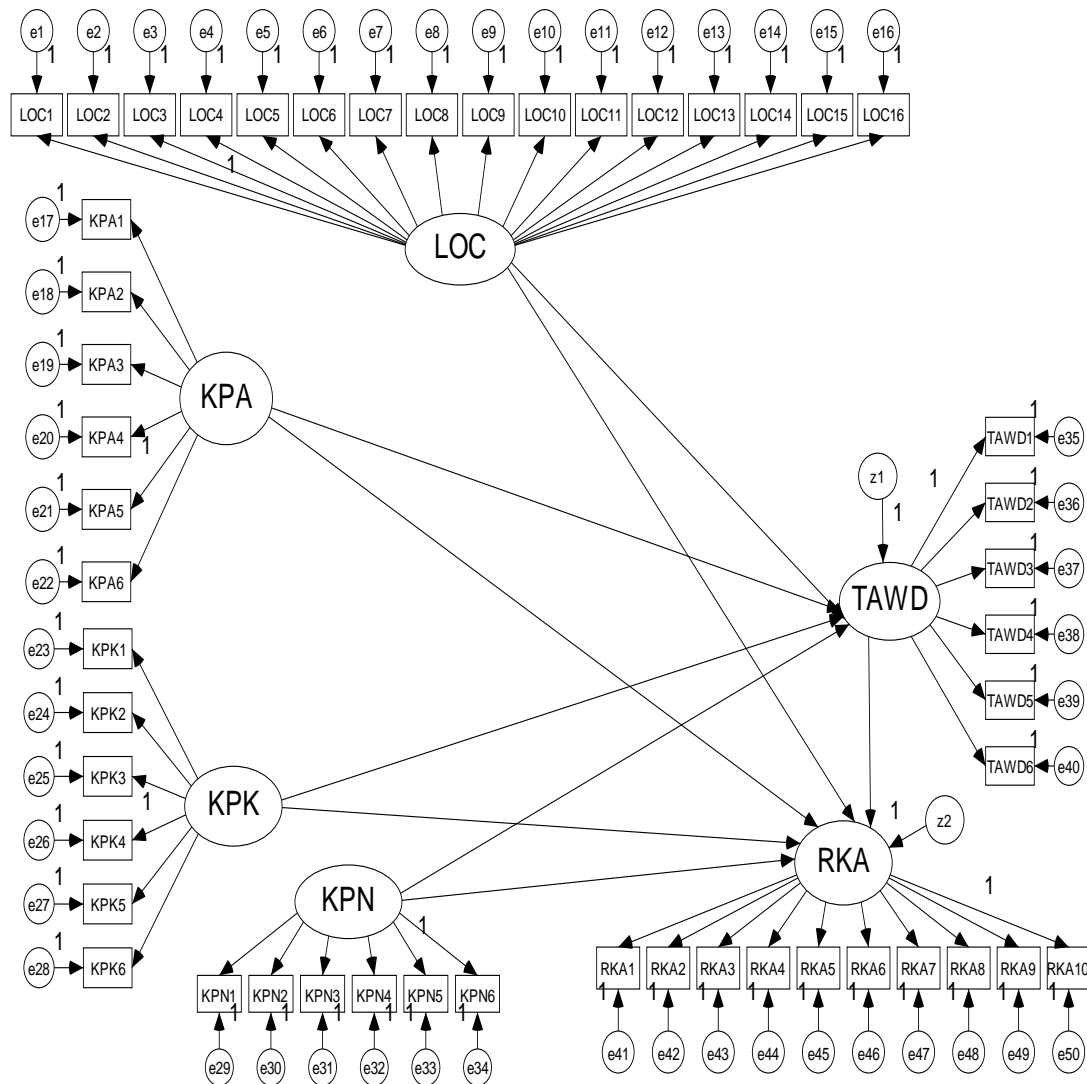
1. Pengembangan Model Berbasis Teoritis

Tahap ini merupakan pengembangan model teoritis yang dibangun berdasarkan teori. Pada bab 2 telah didiskusikan teori yang digunakan sebagai dasar membangun model teoritis perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) yang diinvestigasi pada penelitian ini.

2. Menyusun Diagram Jalur dan Persamaan Struktural

Berdasarkan model teoritis yang dibangun pada bab 2, pada penelitian ini diajukan dua model empiris perilaku audit disfungsional yaitu model perilaku RKA dan model perilaku URT. Diagram jalur hubungan antar konstruk beserta indikatornya dari model perilaku RKA disajikan pada gambar 3.1 berikut.

GAMBAR 3.1
Model Perilaku RKA:
Diagram Jalur Hubungan Kausalitas



Sumber: Dikembangkan Untuk Disertasi ini

Persamaan struktural dari diagram jalur model perilaku RKA dinyatakan sebagai berikut:

$$\text{TAWD} = \gamma_{1.1} \text{LOC} + \gamma_{1.2} \text{KPA} + \gamma_{1.3} \text{KPK} + \gamma_{1.4} \text{KPN} + z_1 \quad (1)$$

$$\text{RKA} = \gamma_{2.1} \text{LOC} + \gamma_{2.2} \text{KPA} + \gamma_{2.3} \text{KPK} + \gamma_{2.4} \text{KPN} + \beta_{2.1} \text{TAWD} + z_2 \quad (2)$$

Keterangan:

TAWD = Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

LOC = *Locus of Control*

KPA = Komitmen Profesional Afektif

KPK = Komitmen Profesional Kontinu

KPN = Komitmen Profesional Normatif

RKA = Perilaku Reduksi Kualitas Audit

Sedangkan spesifikasi terhadap model pengukuran adalah sebagai berikut:

Konstruk Eksogen *Locus of Control*

$$\text{LOC1} = \lambda_1 \text{ LOC} + e_1$$

$$\text{LOC2} = \lambda_2 \text{ LOC} + e_2$$

$$\text{LOC3} = \lambda_3 \text{ LOC} + e_3$$

$$\text{LOC4} = \lambda_4 \text{ LOC} + e_4$$

$$\text{LOC5} = \lambda_5 \text{ LOC} + e_5$$

$$\text{LOC6} = \lambda_6 \text{ LOC} + e_6$$

$$\text{LOC7} = \lambda_7 \text{ LOC} + e_7$$

$$\text{LOC8} = \lambda_8 \text{ LOC} + e_8$$

$$\text{LOC9} = \lambda_9 \text{ LOC} + e_9$$

$$\text{LOC10} = \lambda_{10} \text{ LOC} + e_{10}$$

$$\text{LOC11} = \lambda_{11} \text{ LOC} + e_{11}$$

$$\text{LOC12} = \lambda_{12} \text{ LOC} + e_{12}$$

$$\text{LOC13} = \lambda_{13} \text{ LOC} + e_{13}$$

$$\text{LOC14} = \lambda_{14} \text{ LOC} + e_{14}$$

$$\text{LOC15} = \lambda_{15} \text{ LOC} + e_{15}$$

$$\text{LOC16} = \lambda_{16} \text{ LOC} + e_{16}$$

Konstruk Eksogen Komitmen Profesional Afektif

$$\text{KPA1} = \lambda_{17} \text{ KPA} + e_{17}$$

$$\text{KPA2} = \lambda_{18} \text{ KPA} + e_{18}$$

$$\text{KPA3} = \lambda_{19} \text{ KPA} + e_{19}$$

$$\text{KPA4} = \lambda_{20} \text{ KPA} + e_{20}$$

$$\text{KPA5} = \lambda_{21} \text{ KPA} + e_{21}$$

$$\text{KPA6} = \lambda_{22} \text{ KPA} + e_{22}$$

Konstruk Eksogen Komitmen Profesional Kontinu

$$\text{KPK1} = \lambda_{23} \text{ KPK} + e_{23}$$

$$\text{KPK2} = \lambda_{24} \text{ KPK} + e_{24}$$

$$\text{KPK3} = \lambda_{25} \text{ KPK} + e_{25}$$

$$\text{KPK4} = \lambda_{26} \text{ KPK} + e_{26}$$

$$\text{KPK5} = \lambda_{27} \text{ KPK} + e_{27}$$

$$\text{KPK6} = \lambda_{28} \text{ KPK} + e_{28}$$

Konstruk Eksogen Komitmen Profesional Normatif

$$\text{KPN1} = \lambda_{29} \text{ KPN} + e_{29}$$

$$\text{KPN2} = \lambda_{30} \text{ KPN} + e_{30}$$

$$\text{KPN3} = \lambda_{31} \text{ KPN} + e_{31}$$

$$\text{KPN4} = \lambda_{32} \text{ KPN} + e_{32}$$

$$\text{KPN5} = \lambda_{33} \text{ KPN} + e_{33}$$

$$\text{KPN6} = \lambda_{34} \text{ KPN} + e_{34}$$

Konstruk Endogen Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

$$\text{TAWD1} = \lambda_{35} \text{ TAWD} + e_{35}$$

$$\text{TAWD2} = \lambda_{36} \text{ TAWD} + e_{36}$$

$$\text{TAWD3} = \lambda_{37} \text{ TAWD} + e_{37}$$

$$\text{TAWD4} = \lambda_{38} \text{ TAWD} + e_{38}$$

$$\text{TAWD5} = \lambda_{39} \text{ TAWD} + e_{39}$$

$$\text{TAWD6} = \lambda_{40} \text{ TAWD} + e_{40}$$

Konstruk Endogen Perilaku Reduksi Kualitas Audit

$$RKA1 = \lambda_{41} RKA + e_{41}$$

$$RKA2 = \lambda_{42} RKA + e_{42}$$

$$RKA3 = \lambda_{43} RKA + e_{43}$$

$$RKA4 = \lambda_{44} RKA + e_{44}$$

$$RKA5 = \lambda_{45} RKA + e_{45}$$

$$RKA6 = \lambda_{46} RKA + e_{46}$$

$$RKA7 = \lambda_{47} RKA + e_{47}$$

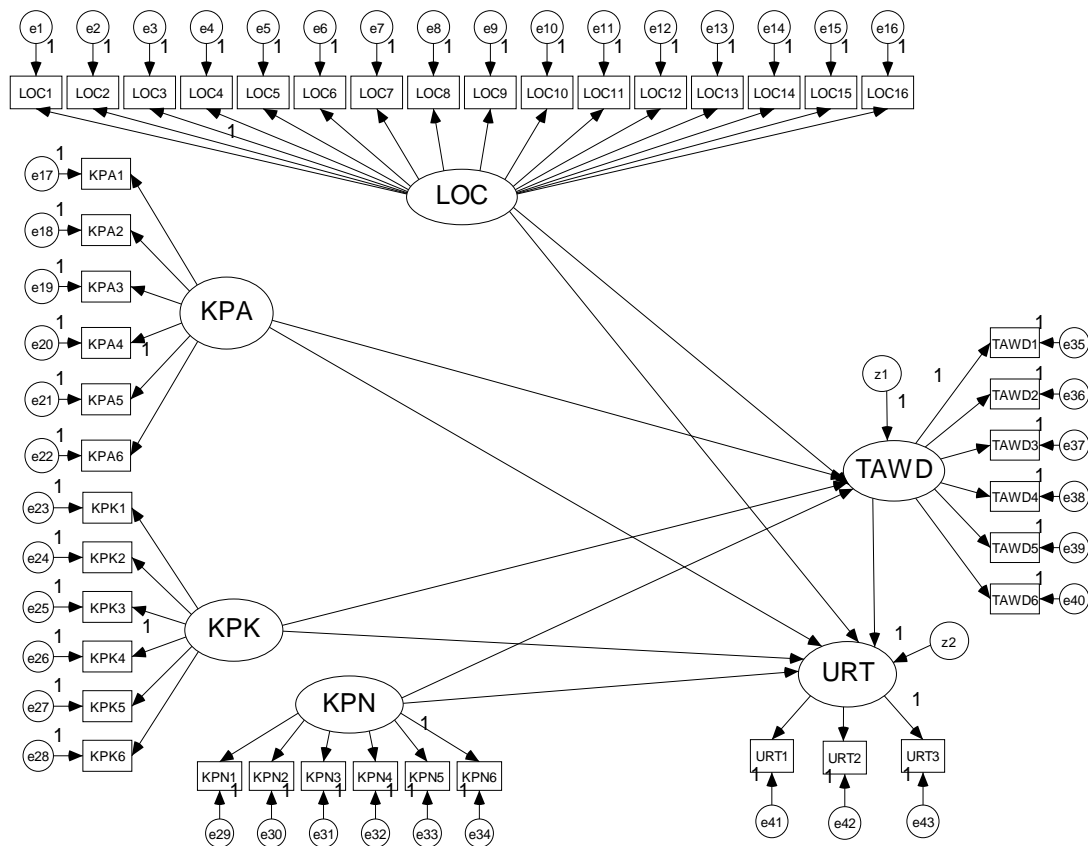
$$RKA8 = \lambda_{48} RKA + e_{48}$$

$$RKA9 = \lambda_{49} RKA + e_{49}$$

$$RKA10 = \lambda_{50} RKA + e_{50}$$

Untuk model empiris perilaku URT, diagram jalur yang menunjukkan hubungan antar konstruk beserta indikatornya dari model perilaku URT disajikan pada gambar 3.2.

GAMBAR 3.2
Model Perilaku URT:
Diagram Jalur Hubungan Kausalitas



Sumber: Dikembangkan Untuk Disertasi ini

Persamaan struktural dari diagram jalur model perilaku URT dinyatakan sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{TAWD} &= \gamma_{1.1} \text{LOC} + \gamma_{1.2} \text{KPA} + \gamma_{1.3} \text{KPK} + \gamma_{1.4} \text{KPN} + z_1 & (1) \\ \text{URT} &= \gamma_{2.1} \text{LOC} + \gamma_{2.2} \text{KPA} + \gamma_{2.3} \text{KPK} + \gamma_{2.4} \text{KPN} + \beta_{2.1} \text{TAWD} + z_2 & (2) \end{aligned}$$

Keterangan:

TAWD = Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan
 LOC = Locus of Control
 KPA = Komitmen Profesional Afektif
 KPK = Komitmen Profesional Kontinu
 KPN = Komitmen Profesional Normatif
 RKA = Perilaku *Underreporting of Time*

Sedangkan spesifikasi model pengukuran adalah sebagai berikut:

Konstruk Eksogen *Locus of Control*

$$\begin{aligned} \text{LOC1} &= \lambda_1 \text{LOC} + e_1 & \text{LOC9} &= \lambda_9 \text{LOC} + e_9 \\ \text{LOC2} &= \lambda_2 \text{LOC} + e_2 & \text{LOC10} &= \lambda_{10} \text{LOC} + e_{10} \\ \text{LOC3} &= \lambda_3 \text{LOC} + e_3 & \text{LOC11} &= \lambda_{11} \text{LOC} + e_{11} \\ \text{LOC4} &= \lambda_4 \text{LOC} + e_4 & \text{LOC12} &= \lambda_{12} \text{LOC} + e_{12} \\ \text{LOC5} &= \lambda_5 \text{LOC} + e_5 & \text{LOC13} &= \lambda_{13} \text{LOC} + e_{13} \\ \text{LOC6} &= \lambda_6 \text{LOC} + e_6 & \text{LOC14} &= \lambda_{14} \text{LOC} + e_{14} \\ \text{LOC7} &= \lambda_7 \text{LOC} + e_7 & \text{LOC15} &= \lambda_{15} \text{LOC} + e_{15} \\ \text{LOC8} &= \lambda_8 \text{LOC} + e_8 & \text{LOC16} &= \lambda_{16} \text{LOC} + e_{16} \end{aligned}$$

Konstruk Eksogen Komitmen Profesional Afektif

$$\begin{aligned} \text{KPA1} &= \lambda_{17} \text{KPA} + e_{17} & \text{KPA4} &= \lambda_{20} \text{KPA} + e_{20} \\ \text{KPA2} &= \lambda_{18} \text{KPA} + e_{18} & \text{KPA5} &= \lambda_{21} \text{KPA} + e_{21} \\ \text{KPA3} &= \lambda_{19} \text{KPA} + e_{19} & \text{KPA6} &= \lambda_{22} \text{KPA} + e_{22} \end{aligned}$$

Konstruk Eksogen Komitmen Profesional Kontinu

$$\begin{aligned} \text{KPK1} &= \lambda_{23} \text{KPK} + e_{23} & \text{KPK4} &= \lambda_{26} \text{KPK} + e_{26} \\ \text{KPK2} &= \lambda_{24} \text{KPK} + e_{24} & \text{KPK5} &= \lambda_{27} \text{KPK} + e_{27} \\ \text{KPK3} &= \lambda_{25} \text{KPK} + e_{25} & \text{KPK6} &= \lambda_{28} \text{KPK} + e_{28} \end{aligned}$$

Konstruk Eksogen Komitmen Profesional Normatif

$$\begin{aligned} \text{KPN1} &= \lambda_{29} \text{KPN} + e_{29} & \text{KPN4} &= \lambda_{32} \text{KPN} + e_{32} \\ \text{KPN2} &= \lambda_{30} \text{KPN} + e_{30} & \text{KPN5} &= \lambda_{33} \text{KPN} + e_{33} \\ \text{KPN3} &= \lambda_{31} \text{KPN} + e_{31} & \text{KPN6} &= \lambda_{34} \text{KPN} + e_{34} \end{aligned}$$

Konstruk Endogen Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

$$\begin{aligned} \text{TAWD1} &= \lambda_{35} \text{TAWD} + e_{35} & \text{TAWD4} &= \lambda_{38} \text{TAWD} + e_{38} \\ \text{TAWD2} &= \lambda_{36} \text{TAWD} + e_{36} & \text{TAWD5} &= \lambda_{39} \text{TAWD} + e_{39} \\ \text{TAWD3} &= \lambda_{37} \text{TAWD} + e_{37} & \text{TAWD6} &= \lambda_{40} \text{TAWD} + e_{40} \end{aligned}$$

Konstruk Endogen Perilaku *Underreporting of Time*

$$URT1 = \lambda_{41} URT + e_{41}$$

$$URT2 = \lambda_{42} URT + e_{42}$$

$$URT3 = \lambda_{43} URT + e_{43}$$

Model struktural perilaku RKA dan URT seperti yang disajikan pada gambar 3.1 dan 3.2 digunakan sebagai dasar untuk menguji pengaruh posisi auditor di KAP dan tipe KAP terhadap model. Untuk tujuan tersebut, dilakukan estimasi model persamaan struktural perilaku RKA dan URT sub grup berdasarkan posisi auditor dan tipe KAP.

3. Pengujian Kesesuaian Model Penelitian

Pengujian kesesuaian model penelitian meliputi dua tahap yaitu pengujian model pengukuran dan pengujian model penelitian secara keseluruhan (full model). Kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi kesesuaian model pengukuran dan model penelitian secara keseluruhan (*Full Model*) adalah indeks-indeks *goodness of fit* sebagaimana disajikan pada tabel 3.9.

TABEL 3.9
Kriteria Indeks-Indeks Kesesuaian yang Baik

No	Ukuran-Ukuran Fit	Nilai Yang Direkomendasikan
1	Chi-Square	Diharapkan kecil
2	Probabilitas	$\geq 0,5$
3	Chi-Square/df	≤ 2.00
4	GFI	$\geq 0,90$
5	RMSEA	0.05-0.08
6	AGFI	$\geq 0,90$
7	TLI	$\geq 0,90$
8	PNFI	0.60-0.90

Sumber: Ghozali (2005; 2008)

Pada penelitian ini dilakukan pengujian terhadap model pengukuran, model persamaan struktural perilaku RKA dan URT (*full model*), dan model persamaan struktural perilaku RKA dan URT berdasarkan sub grup posisi auditor dan tipe KAP.

4. Pengujian Asumsi-Asumsi SEM

Pengujian asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dalam analisis data dengan SEM menggunakan bantuan program AMOS. Pengujian asumsi-asumsi yang dilakukan meliputi; pengujian atas normalitas data, pengujian terhadap data outliers, dan pengujian terhadap *multicollinearity*.

3.6. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis penelitian H1 sampai H6 didasarkan pada estimasi parameter dari full model persamaan struktural perilaku RKA dan URT. Pengujian masing-masing hipotesis penelitian didasarkan pada tanda (arah) dan nilai koefisien regresi (parameter), nilai *critical ratio* (C.R), dan nilai probabilitas yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku RKA dan URT. Hipotesis penelitian diterima jika nilai C.R lebih besar dari nilai t-tabel ($\pm 1,96$) atau tingkat signifikansi sama atau di bawah 5 (lima) persen ($p \leq 0,05$) (Hair, *et al.*, 1998).

Pengujian hipotesis penelitian H7a sampai dengan H8b didasarkan atas hasil uji invarian model perilaku RKA dan URT sub grup posisi auditor dan tipe KAP. Pengujian invarian dilakukan dengan memperbandingkan nilai Chi-square dari model yang dibatasi dengan model dasar. Kemudian perubahan dari nilai Chi-square diuji signifikansi dengan perubahan nilai derajat kebebasan (*degree of freedom*). Jika hasil

pengujian menunjukkan hasil yang signifikan ($p < 0,1$), ini menunjukkan bahwa model antar grup adalah berbeda atau hipotesis penelitian diterima. Sebaliknya jika hasil pengujian menunjukkan hasil yang tidak signifikan ($p > 0,1$), ini menunjukkan bahwa model antar grup tidak berbeda (invariant) atau hipotesis penelitian ditolak (Byrne, 2001).

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada bab tiga dibahas metode penelitian yang digunakan untuk menjawab masalah penelitian. Pembahasan pada bab ini difokuskan pada analisis atas hasil penelitian. Hasil yang dilaporkan meliputi; deskripsi responden dan data penelitian, hasil pengujian data, pengujian model pengukuran, pengujian model persamaan struktural secara keseluruhan, dan pengujian model sub grup. Pada bagian akhir dikemukakan hasil pengujian hipotesis, dan diakhiri dengan pembahasan atas temuan penelitian.

4.1. Deskripsi Responden dan Data Penelitian

4.1.1. Tingkat Pengembalian Kuesioner

Data penelitian ini merupakan data primer yaitu jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan yang diajukan pada kuesioner penelitian. Pendistribusian kuesioner kepada responden melalui pimpinan KAP atau kontak person, demikian juga halnya pengembalian kuesioner dari responden kepada peneliti melalui pimpinan KAP atau kontak person. Kuesioner dikirimkan kepada pimpinan KAP atau kontak person dengan menggunakan jasa pos, sedangkan pengumpulan kuesioner yang sudah diisi responden dilakukan dengan dua cara yaitu; (1) dikirim pimpinan KAP atau kontak person ke alamat peneliti dengan menggunakan jasa pos atau (2) diterima peneliti dari pimpinan KAP atau kontak person.

Penyebaran dan pengumpulan kuesioner dilakukan selama empat bulan yaitu mulai awal Januari sampai dengan akhir April 2008. Sebanyak 1.500

eksemplar kuesioner disebar dengan rincian 750 kuesioner kepada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan 750 kuesioner kepada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi melalui pimpinan KAP atau kontak person pada tiga kota besar di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya, dan Medan. Jumlah keseluruhan kuesioner yang diisi dan kembali baik melalui jasa pos maupun diterima langsung oleh peneliti dari pimpinan KAP atau kontak person sebanyak 379 eksemplar dengan tingkat pengembalian 25,26%.

Kuesioner yang diisi dan kembali berasal dari responden yang bekerja di 43 KAP yang terdiri dari 9 KAP Afiliasi dan 34 KAP Non-Afiliasi. Secara rinci responden yang bekerja pada KAP Afiliasi bekerja di tiga KAP yang berafiliasi dengan KAP Asing yang termasuk *Big Four* dan di enam KAP yang berafiliasi dengan KAP Asing termasuk *Non-Big Four*, sedangkan responden yang berasal dari KAP Non-Afiliasi bekerja di 20 KAP usaha perseorangan dan di 14 KAP usaha persekutuan.

Setelah dilakukan penyortiran data atas jawaban responden ditemukan 31 eksemplar kuesioner yang tidak valid yaitu enam responden memiliki masa kerja kurang dari dua tahun dan 25 responden tidak mengisi kuesioner penelitian secara lengkap. Kuesioner yang tidak valid tersebut tidak diikutkan dalam analisis data selanjutnya. Dengan demikian jumlah sampel penelitian ini adalah 348 responden dengan tingkat pengembalian efektif adalah 23,20%.

Jumlah sampel sebanyak 348 responden telah memadai karena telah sesuai dengan jumlah sampel yang diperlukan dengan estimasi maximum likelihood yaitu antara 200 sampai 400 (Ghozali, 2008), dan melampaui jumlah sampel minimum

yang disyaratkan untuk penelitian yang menggunakan analisis data dengan model persamaan struktural yaitu 5 (lima) kali jumlah indikator penelitian (Hair *et al.* 1998). Tingkat pengembalian kuesioner sebesar 25,26% dipertimbangkan juga cukup memadai berkaitan dengan sifat sensitif penelitian tentang perilaku audit disfungsional (Otley dan Pierce, 1996a) serta memperhatikan tingkat pengembalian untuk ukuran Indonesia yang rata-rata hanya 10-20 persen (Indriantoro dan Bambang, 1999).

Gambaran selengkapnya mengenai jumlah kuesioner yang dikirim atau disebar, yang diterima kembali setelah diisi responden dan yang dapat digunakan pada penelitian ini berdasarkan tipe KAP dan kota kedudukan KAP disajikan pada tabel 4.1.

TABEL 4.1
Rincian Kuesioner Yang Disebar, Kembali dan Yang Digunakan
Berdasarkan Tipe KAP dan Kota Kedudukan KAP

Keterangan	KAP Afiliasi dan Kota				KAP Non-Afiliasi dan Kota				Jumlah
	J	S	M	T	J	S	M	T	
Kuesioner Yang Disebar (eksp) [a]	550	120	80	750	550	120	80	750	1.500
Kuesioner Yang Kembali (eksp) [b]	140	20	15	175	154	15	35	204	379
Kuesioner Yang Tidak Kembali (eksp) [c= a-b]	410	100	65	575	396	105	45	546	1.121
Tingkat Pengembalian (%) [d= b/a]	25,45	16,67	18,75	23,33	28,00	12,50	43,75	27,20	25,26
Kuesioner Yang Tidak Valid [e]	15	0	0	15	16	0	0	16	31
Kuesioner Yang Digunakan (eksp) [f= b-e]	125	20	15	160	138	15	35	188	348
Tingkat Pengembalian Efektif (%) [g= f/a]	22,72	16,67	18,75	21,33	25,09	12,50	43,75	25,06	23,20

Sumber: Data Primer Diolah

Keterangan:

J = Jakarta

S = Surabaya

M = Medan

T = Total

4.1.2. Profil Responden

Seperti yang disebutkan di atas jumlah sampel penelitian sebanyak 348 responden. Profil atau karakteristik dari 348 responden penelitian yang meliputi gender, tingkat pendidikan, register akuntan, jabatan dalam KAP, tipe KAP, ukuran KAP, lama bekerja di KAP, dan lama menduduki jabatan disajikan pada tabel 4.2 berikut ini.

TABEL 4.2
Profil Responden (N= 348)

Keterangan		Jumlah			
Persentase					
Gender:	Laki-Laki	222		63,80	
	Perempuan	126		36,20	
Jumlah		348		100,00	
Pendidikan Terakhir:	Strata-Tiga	9		2,60	
	Strata-Dua	76		21,80	
	Strata-Satu	233		67,00	
	Lainnya	30		8,60	
	Jumlah	348		100,00	
Register Akuntan	Memiliki	219		62,90	
	Tidak Memiliki	129		37,10	
	Jumlah	348		100,00	
Jabatan Pada KAP	Partner	25		7,20	
	Manajer	51		14,70	
	Supervisor	74		21,30	
	Senior	96		27,60	
	Junior	102		29,30	
	Jumlah	348		100,00	
Tipe KAP	KAP Non-Afiliasi	188		54,00	
	KAP Afiliasi	160		46,00	
	Jumlah	348		100,00	
Ukuran KAP*	KAP Kecil	88		25,30	
	KAP Sedang	100		28,70	
	KAP Menengah	87		25,00	
	KAP Besar	73		21,00	
	Jumlah	348		100,00	
		Rata-Rata	Standar Deviasi		
Lama Bekerja di KAP (Tahun)		7,37		4,64	
Lama Menduduki Posisi (Tahun)		4,88		3,82	

Sumber: Data Diolah, Hasil Output SPSS (Lampiran C1)

*Ukuran KAP didasarkan pada jumlah auditor yang bekerja di KAP yaitu kurang dari 25 orang digolongkan sebagai KAP kecil, antara 26-50 orang sebagai KAP sedang antara 51-100 orang sebagai KAP menengah, dan lebih dari 100 orang sebagai KAP besar (Jusuf, 2001).

Berdasarkan gender, sebahagian besar responden adalah laki-laki yaitu sebanyak 222 (63,80 persen) dan perempuan sebanyak 126 (36,20 persen). Tingkat pendidikan responden sebahagian besar adalah Strata Satu (S1) yaitu sebanyak 233 atau 67,00 persen, Strata Dua dan Strata Tiga sebanyak 85 (24,40 persen), dan sebanyak 30 atau 8,60 persen yang berpendidikan di bawah Strata Satu. Sebanyak 129 responden atau 37,10 persen tidak memiliki register akuntan. Sebanyak 150 (43,10 persen) responden menduduki jabatan pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dan sebanyak 198 (56,81 persen) pada posisi pada level bawah.

Berdasarkan tipe KAP sebanyak 188 orang responden atau 54,00 persen bekerja pada KAP Non-Afiliasi dan sebanyak 160 atau 46,00 persen bekerja pada KAP Afiliasi. Sebanyak 188 responden atau 53,70 persen bekerja pada KAP ukuran kecil dan sedang, dan sebanyak 160 responden atau 46,3 persen bekerja pada KAP ukuran menengah dan besar. Berdasarkan hasil pengamatan dari jawaban responden, pada umumnya KAP Non-Afiliasi dapat digolongkan pada KAP ukuran kecil dan sedang, sedangkan KAP Afiliasi dapat digolongkan pada KAP ukuran menengah dan besar. Lama rata-rata responden bekerja di KAP selama 7,37 tahun dengan standar deviasi 4,64 tahun, sedangkan lama menduduki jabatan rata-rata 4,88 tahun dengan standar deviasi 3,82 tahun.

Berdasarkan profil responden, sampel penelitian ini dipertimbangkan cukup representatif karena anggota sampel memiliki karakteristik demografi beragam baik

dari gender, tingkat pendidikan, register akuntan, jabatan dalam KAP, tipe KAP, ukuran KAP, lama bekerja di KAP dan lama menduduki jabatan tertentu di KAP.

4.1.3. Deskripsi Variabel Penelitian

Tabulasi jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan yang terdapat pada kuesioner penelitian disajikan pada lampiran B. Deskripsi jawaban responden tentang variabel-variabel penelitian yang diukur yaitu perilaku reduksi kualitas audit (RKA), perilaku *underreporting of time* (URT), tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), *locus of control* (LOC), komitmen profesional afektif (KPA), komitmen profesional kontinu (KPK), dan komitmen profesional normatif (KPN) disajikan pada tabel 4.3 berikut ini.

TABEL 4.3
Deskripsi Variabel Penelitian
(N=348)

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-Rata	Standar Deviasi
Perilaku RKA	10-50	11-48	30,66	8,06
Perilaku URT	3-15	3-15	9,33	2,79
TAWD	6-30	9-28	18,08	4,84
LOC	16-80	22-74	49,09	10,81
KPA	6-30	8-29	18,08	4,96
KPK	6-30	7-28	17,85	4,13
KPN	6-30	8-29	17,85	4,61

Sumber: Data Diolah, Hasil Output SPSS (Lampiran C2)

Perilaku reduksi kualitas audit (RKA) diukur dengan sepuluh item pertanyaan yang menunjukkan seberapa sering responden melakukan setiap bentuk tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung. Skala pengukuran menggunakan skala *likert* lima poin yaitu mulai dari poin satu (hampir tidak pernah)

sampai poin lima (hampir selalu). Dengan demikian kisaran skor teoritis adalah 10 (frekuensi melakukan perilaku RKA rendah) sampai 50 (frekuensi melakukan perilaku RKA tinggi). Hasil pengukuran atas seluruh jawaban responden menunjukkan skor sesungguhnya terletak pada kisaran teoritis yaitu 11-48, dengan skor rata-rata 30,66 dan standar deviasi 8,06. Hasil pengukuran ini mengindikasikan frekuensi responden melakukan setiap bentuk perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit adalah bervariasi. Selanjutnya skor rata-rata total perilaku RKA sebesar 30,66 yang sedikit lebih besar dari skor rata-rata total teoritis 30 (yaitu 10 dikali 3) mengindikasikan secara rata-rata responden kadang-kadang melakukan perilaku reduksi kualitas audit dalam pelaksanaan program audit.

Perilaku *underreporting of time* (URT) diukur dengan tiga pertanyaan yang menunjukkan seberapa sering responden melakukan setiap bentuk tindakan yang mengurangi waktu aktual yang digunakan pada pelaksanaan program audit. Skala pengukuran menggunakan skala *likert* 5 poin yaitu mulai dari poin satu (hampir tidak pernah) sampai poin lima (hampir selalu). Dengan demikian rentang skor teoritis adalah 3 (frekuensi melakukan tindakan *underreporting of time* rendah) sampai 15 (frekuensi melakukan *underreporting of time* tinggi). Hasil pengukuran atas seluruh jawaban responden menunjukkan skor sesungguhnya terletak pada kisaran teoritis yaitu 3-15 dengan skor rata-rata sebesar 9,33 dan standar deviasi 2,79. Hasil pengukuran ini mengindikasikan frekuensi responden melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan program audit adalah bervariasi. Selanjutnya skor rata-rata sebesar 9,33 yang secara relatif lebih besar dari skor rata-rata teoritis sebesar 9 (yaitu

3 dikali 3) mengindikasikan secara rata-rata responden kadang-kadang melakukan perilaku URT pada pelaksanaan program audit.

Tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) diukur dengan enam pertanyaan yang menunjukkan seberapa sering responden merasakan terdapat tekanan anggaran waktu pada pelaksanaan program audit. Skala pengukuran menggunakan skala *likert* 5 poin yaitu mulai dari poin satu (hampir tidak pernah) sampai poin lima (hampir selalu). Dengan demikian rentang skor teoritis adalah 5 (frekuensi merasakan tekanan anggaran waktu rendah) sampai 30 (frekuensi merasakan tekanan anggaran waktu rendah). Hasil pengukuran menunjukkan skor sesungguhnya terletak pada kisaran skor teoritis yaitu berkisar antara 9-28 dengan skor rata-rata 18,08, dan standar deviasi 4,84. Hasil pengukuran ini mengindikasikan frekuensi auditor merasakan tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit adalah bervariasi. Selanjutnya skor rata-rata sebesar 18,08 yang hampir sama dengan skor rata-rata total teoritis sebesar 18 (yaitu 6 dikali 3) mengindikasikan secara rata-rata responden kadang-kadang merasakan tekanan anggaran waktu pada pelaksanaan program audit.

Locus of control responden diukur dengan 16 item pertanyaan dengan skala likert lima poin mulai dari poin satu (sangat tidak setuju) sampai poin lima (sangat setuju). Kisaran teoritis variabel *locus of control* adalah 16-80, dimana skor yang lebih rendah mengindikasikan *locus of control* internal dan skor yang lebih tinggi mengindikasikan *locus of control* eksternal. Hasil pengukuran yang menunjukkan kisaran sesungguhnya variabel *locus of control* auditor adalah 22-74 dengan skor rata-rata 49,09 dan standar deviasi 10,81. Skor rata-rata sebesar 49,09 yang sedikit

lebih besar dari skor rata-rata total teoritis sebesar 48 (16 dikali 3) mengindikasikan secara rata-rata responden cenderung memiliki *locus of control* eksternal.

Komitmen profesional multi-dimensi diukur dengan 18 item pertanyaan yang terdiri dari 6 item pertanyaan untuk setiap dimensi dengan skala *likert* lima poin mulai dari poin satu (sangat tidak setuju) sampai poin lima (sangat setuju). Dengan demikian rentang skor teoritis untuk masing-masing dimensi komitmen profesional adalah 5 (komitmen profesional rendah) sampai 30 (komitmen profesional kuat). Hasil pengukuran untuk komitmen profesional afektif (KPA) menunjukkan kisaran sesungguhnya adalah 8-29 dengan rata-rata 18,08 dan standar deviasi 4,96; untuk komitmen profesional kontinu (KPK) kisaran sesungguhnya adalah 7-28 dengan rata-rata 17,85 dan standar deviasi 4,13, dan untuk dimensi komitmen profesional normatif kisaran sesungguhnya adalah 8-29 dengan rata-rata 17,85 dan standar deviasi 4,61. Hasil pengukuran ini mengindikasikan komitmen responden terhadap profesinya untuk masing-masing dimensi adalah bervariasi.

4.2. Hasil Pengujian Data

Sebelum dilakukan analisis lebih lanjut atas data sesuai dengan tujuan penelitian, dilakukan pengujian-pengujian untuk mendeteksi berbagai kemungkinan yang dapat mengakibatkan data yang digunakan tidak sah. Pendeteksian mencakup kesalahan yang mungkin terjadi selama proses pemasukan data (*data entry*), adanya *non-response* bias, kemungkinan dilanggarnya asumsi-asumsi yang harus dipenuhi

dengan metode estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural, serta reliabilitas dan validitas data.

Pendeteksian atas kesalahan pemasukan data dilakukan dengan meneliti kembali jawaban responden dengan data yang dimasukkan. Jika terjadi kekeliruan pada saat data *entry*, dilakukan perbaikan sesuai dengan jawaban responden. Pengujian atas reliabilitas dan validitas data disajikan pada pengujian model pengukuran. Pada uraian berikut dikemukakan hasil pengujian *non-response bias* dan pengujian atas asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dengan estimasi *maximum likelihood* model persamaan struktural.

4.2.1. Pengujian *Non-Response Bias*

Untuk mendeteksi kemungkinan data mengandung *non-response bias* dilakukan dengan cara memperbandingkan skor responden untuk masing-masing variabel penelitian antara kelompok responden yang memberi respon lebih awal dan paling akhir. Responden yang memberi respon lebih awal digunakan sebagai proksi responden yang mau berpartisipasi untuk penelitian ini, sedangkan responden yang memberi respon paling akhir digunakan sebagai proksi responden yang tidak bersedia berpartisipasi pada penelitian ini.

Responden yang digolongkan sebagai kelompok yang memberi respon lebih awal adalah responden yang mengembalikan kuesioner sampai batas akhir Maret 2008, dan responden yang digolongkan sebagai kelompok paling akhir adalah responden yang mengembalikan kuesioner setelah akhir Maret sampai dengan akhir

April 2008. Sesuai dengan kriteria yang disebutkan di atas, sebanyak 140 responden dikategorikan sebagai responden pada kelompok lebih awal dan 208 sebagai responden pada kelompok paling akhir.

Pengujian *non-response* bias dilakukan dengan uji-t yaitu dengan menguji apakah rata-rata skor untuk masing-masing variabel (konstruk) penelitian berbeda secara signifikan antara responden kelompok lebih awal dengan responden kelompok paling akhir. Hasil pengujian *non-response* bias dengan uji-t disajikan pada tabel 4.4.

TABEL 4.4
Hasil Pengujian *Non-Responses Bias* (Uji-t)

Variabel	Kelompok Awal (N= 140)		Kelompok Akhir (N= 208)		Probabilitas
	Rata-Rata	Standar Deviasi	Rata-Rata	Standar Deviasi	
Perilaku RKA	30,94	7,79	30,47	8,26	0,599
Perilaku URT	9,05	2,59	9,51	2,91	0,128
TAWD	18,49	4,40	17,81	5,09	0,195
LOC	48,91	10,73	49,21	10,88	0,805
KPA	17,73	4,56	18,32	5,21	0,274
KPK	17,41	3,30	18,14	4,63	0,111
KPN	17,14	4,01	17,88	4,95	0,137

Sumber: Data Diolah, Hasil Output SPSS (Lampiran C3)

Tampak pada tabel 4.4 hasil pengujian dengan uji-t menunjukkan dan menyimpulkan tidak terdapat perbedaan signifikan rata-rata skor perilaku RKA, perilaku URT, tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), komitmen profesional afektif (KPA), komitmen profesional kontinu (KPK), dan komitmen profesional normatif (KPN) antara kedua kelompok responden tersebut ($p > 0,05$).

Berdasarkan uji-t, disimpulkan data yang digunakan pada penelitian ini bebas dari *non-response* bias.

4.2.2. Pengujian Evaluasi Asumsi Model Persamaan Struktural

Estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural mensyaratkan beberapa asumsi yang harus dipenuhi data. Asumsi-asumsi tersebut meliputi data yang digunakan memiliki distribusi normal, bebas dari data *outliers*, dan tidak terdapat multikolinearitas (Ghozali, 2005; 2008). Sebagaimana diuraikan pada seksi berikut hasil pengujian menunjukkan asumsi-asumsi tersebut dipenuhi data penelitian.

4.2.2.1. Evaluasi Normalitas Data

Analisis data dengan model persamaan struktural mensyaratkan data harus memiliki distribusi normal secara *univariate* maupun *multivariate*. Pengujian normalitas data dilakukan dengan memperhatikan nilai *skweness* dan kurtosis dari indikator-indikator dan variabel-variabel penelitian. Kriteria yang digunakan adalah *critical ratio skewness* (C.R) dan kurtosis sebesar sebesar $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,01. Suatu data dapat disimpulkan mempunyai distribusi normal jika nilai C.R dari kurtosis tidak melampaui harga mutlak 2,58 (Ghozali, 2005; 2008).

Penilaian atas normalitas data dihasilkan melalui *assesment of normality* dari *output* AMOS (Lampiran D6 dan D7). Hasil pengamatan atas *assesment of normality* untuk model struktural perilaku RKA dan perilaku URT menunjukkan tidak terdapat nilai C.R yang lebih besar dari $\pm 2,58$ untuk semua variabel tunggal

(indikator penelitian). Selanjutnya, hasil uji normalitas *multivariate* untuk model struktural perilaku RKA dan URT menunjukkan nilai C.R kurtosis masing-masing sebesar 2,354 dan 1,952. Nilai tersebut belum melampaui nilai kriteria yang digunakan yaitu $\pm 2,58$ (Ghozali, 2005; 2008). Berdasarkan hal tersebut dapat dinyatakan data penelitian terdistribusi secara normal baik secara *univariate* maupun *multivariate*. Dengan demikian disimpulkan asumsi normalitas data secara *univariate* maupun *multivariate* dipenuhi.

4.2.2.2. Evaluasi Data *Outlier*

Outlier adalah kondisi observasi dari suatu data yang memiliki karakteristik unik yang terlihat sangat berbeda jauh dari observasi-observasi lainnya dan muncul dalam nilai ekstrim, baik untuk sebuah variabel tunggal ataupun variabel-variabel kombinasi (Hair *et al.*, 1998). Analisis atas data *outlier* dievaluasi dengan dua cara yaitu analisis terhadap *univariate outliers* dan *multivariate outliers*.

Evaluasi terhadap *univariate outliers* dilakukan dengan terlebih dahulu mengkonversi nilai data menjadi *standard score* atau *z-score* yaitu data yang memiliki rata-rata sama dengan nol dan standar deviasi sama dengan satu. Evaluasi keberadaan *univariate outlier* ditunjukkan oleh besaran *z score* rentang ± 3 sampai dengan ± 4 (Hair, *et al.*, 1998). Konversi data menjadi *standard score* dilakukan dengan bantuan aplikasi program SPSS (Lampiran C4). Hasil pengamatan atas *standard score* menunjukkan tidak terdapat nilai *z-score* yang terletak diluar

rentang ± 3 . Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *univariate outlier* dalam data penelitian ini.

Evaluasi terhadap *multivariate outliers* dilakukan dengan memperhatikan nilai *mahalanobis distance*. Kriteria yang digunakan adalah berdasarkan nilai Chi-square pada derajat kebebasan yaitu jumlah variabel indikator penelitian pada tingkat signifikansi $p < 0,001$ (Ghozali, 2005). Jika observasi memiliki nilai *mahalanobis distance* $>$ chi-square, maka diidentifikasi sebagai *multivariate outliers*.

Pada penelitian ini terdapat dua model struktural yaitu perilaku RKA dan URT. Jumlah variabel indikator untuk masing-masing model struktural adalah 50 dan 43. Nilai χ^2 untuk model struktural perilaku RKA adalah $(50, 0,001) = 86,66$, dan untuk model struktural perilaku URT adalah $(43, 0,001) = 77,42$. Hal ini berarti semua kasus yang mempunyai nilai *Mahalanobis distance* yang lebih besar dari 88,66 untuk model struktural perilaku RKA dan 77,42 untuk model struktural perilaku URT merupakan *multivariate outliers*.

Hasil output program AMOS mengenai nilai *mahalanobis distance* untuk model struktural perilaku RKA dan URT disajikan secara lengkap pada lampiran hasil output AMOS (Lampiran D6 dan D7). Hasil pengamatan untuk model struktural perilaku RKA dan perilaku URT menunjukkan nilai *Mahalanobis distance* teratas untuk masing-masing model struktural adalah 67,888 dan 60,245. Nilai *Mahalanobis distance* ini berada dibawah nilai χ^2 untuk masing masing model yaitu model struktural perilaku RKA $(67,888 < 88,66)$ dan untuk model struktural perilaku URT

(60,245 < 77,42). Berdasarkan nilai *Mahalanobis distance* disimpulkan tidak terdapat *multivariate outliers* pada data penelitian ini.

4.2.2.3. Evaluasi Multikolineritas

Pendeteksian terhadap multikolineritas dilihat melalui nilai determinan matriks kovarians. Nilai determinan yang sangat kecil menunjukkan indikasi terdapatnya masalah multikolineritas atau singularitas, sehingga data tidak dapat digunakan untuk penelitian (Tabachnick dan Fidell, 1998) dalam Ghazali (2005). Hasil output AMOS memberikan nilai *determinant of sample covariance matrix* untuk model empiris perilaku RKA sebesar 1,036 dan untuk model empiris perilaku URT sebesar 1,072 (Lampiran D6 dan D7).

Selain pendeteksian melalui nilai determinan matriks kovarians, pendeteksian terhadap multikolineritas dilakukan dengan mengamati korelasi antara variabel *observed*. Asumsi multikolineritas mengharuskan tidak adanya korelasi tinggi atau sempurna antara variabel-variabel independen. Nilai korelasi antara konstruk yang tidak diperbolehkan adalah sebesar 0,90 atau lebih (Ghozali dan Fuad, 2005, p. 38). Hasil pengamatan terhadap korelasi antara konstruk menunjukkan tidak terdapat korelasi yang mendekati nilai 0,90 (Lampiran D6 dan D7). Berdasarkan nilai determinan matriks kovarians yang jauh dari 0 dan tidak terdapat korelasi sempurna antara konstruk, maka disimpulkan tidak terdapat masalah multikolineritas dan singularitas pada data penelitian. Dengan demikian asumsi model persamaan struktural tentang data harus bebas dari multikolineritas dipenuhi.

Sebagai rangkuman hasil pengujian atas normalitas data, data *outlier*, dan multikolinearitas menunjukkan data penelitian ini memenuhi asumsi-asumsi yang disyaratkan dengan analisis data menggunakan model persamaan struktural.

4.3. Hasil Pengujian Model Pengukuran

Evaluasi terhadap kesesuaian model pengukuran dengan data diuji melalui analisis faktor konfirmatori (*Confirmatory Factor Analysis*). Analisis faktor konfirmatori digunakan untuk menyelidiki unidimensionalitas dari indikator-indikator yang menjelaskan sebuah faktor atau variabel bentukan. Analisis faktor konfirmatori meliputi dua pengujian yaitu; uji kesesuaian model pengukuran serta uji signifikansi *loading* faktor. Uji kesesuaian model pengukuran dimaksudkan untuk mengevaluasi *goodness-of-fit* model pengukuran yang ditunjukkan melalui indeks-indeks *goodness-of-fit*, sedangkan uji signifikansi *loading* faktor bertujuan untuk mengevaluasi apakah sebuah indikator yang digunakan mengkonfirmasi bahwa indikator itu dapat bersama-sama dengan indikator-indikator lainnya menjelaskan sebuah variabel laten (konstruk).

Evaluasi terhadap signifikansi *loading* faktor diuji dengan dua tahap sebagai berikut. Pertama adalah menguji *loading* faktor dari masing-masing indikator yang ditunjukkan melalui nilai lamda (λ). Nilai lamda (λ) yang dipersyaratkan adalah harus mencapai $\lambda \geq 0,50$ (Hair *et al.*, 1998). Kedua menguji bagaimana kuatnya indikator-indikator membentuk faktor latennya (konstruk) dianalisis dengan menggunakan uji-t terhadap *regression weight* yang dihasilkan oleh model pengukuran atau melihat nilai signifikansi dari *loading* faktor.

Hasil pengujian CFA dengan program AMOS secara lengkap disajikan pada output AMOS (Lampiran D1-D4). Berikut ini dikemukakan prosedur yang dilakukan dan hasil pengujian analisis faktor konfirmatori antar variabel eksogen dan antar variabel endogen serta reliabilitas dan validitas konstruk.

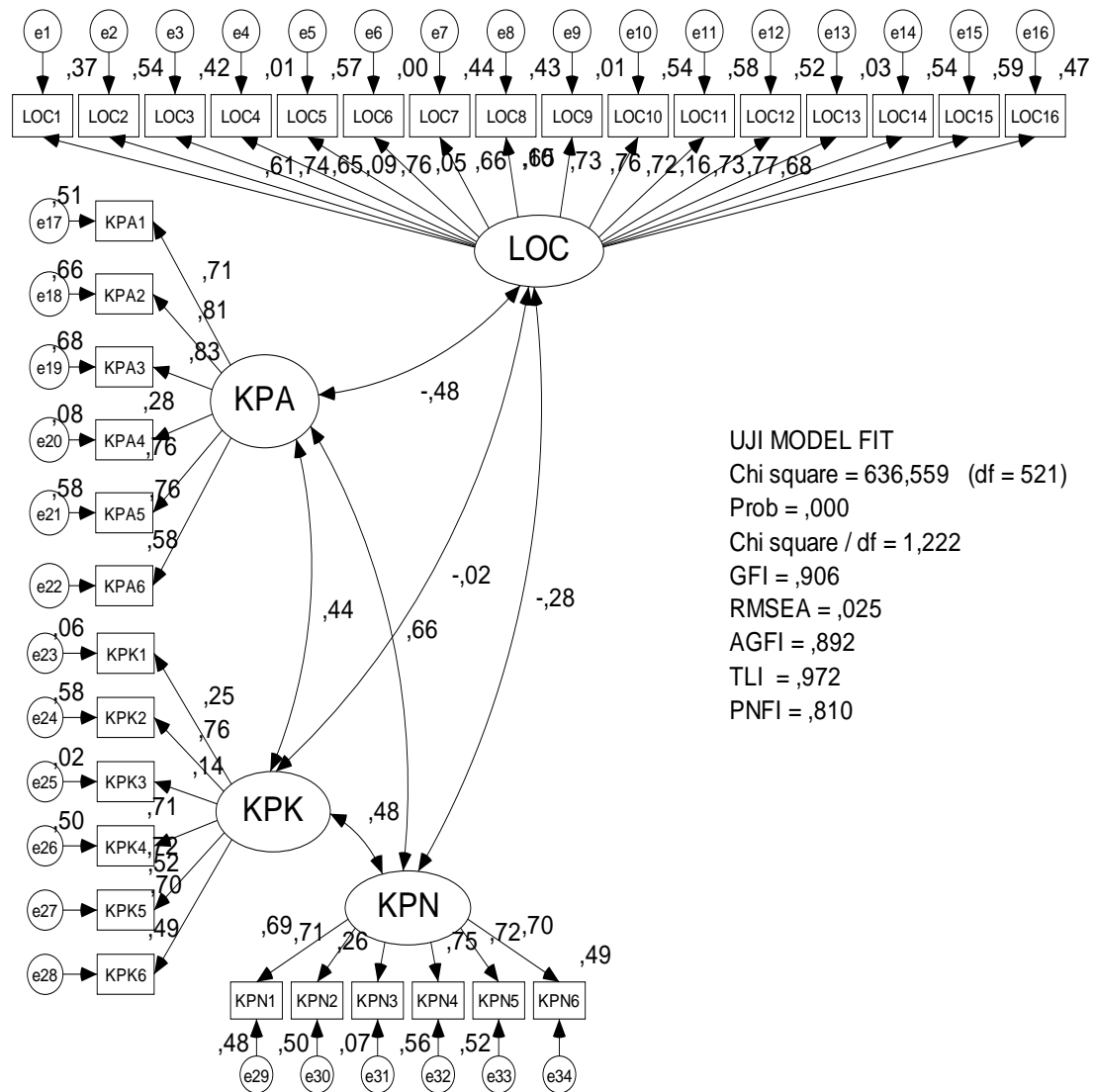
4.3.1. Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen

Analisis faktor konfirmatori antar variabel eksogen dimaksudkan untuk menguji unidimensionalitas dari indikator-indikator yang membentuk konstruk eksogen. Pada penelitian ini terdapat empat variabel eksogen yaitu *locus of control* (LOC), komitmen profesional afektif (KPA), komitmen profesional kontinu (KPK), dan komitmen profesional normatif (KPN). Indikator-indikator konstruk eksogen yang diukur pada penelitian ini adalah sebagai berikut; untuk *locus of control* (LOC) yaitu LOC1 sampai LOC16; untuk komitmen profesional afektif (KPA) yaitu KPA1 sampai KPA6, untuk komitmen profesional kontinu (KPK) yaitu KPK1 sampai KPK6, dan untuk komitmen profesional normatif (KPN) yaitu KPN1 sampai KPN6. Analisis faktor konfirmatori antar konstruk eksogen dilakukan dengan melakukan korelasi antar konstruk eksogen.

Hasil analisis faktor konfirmatori antar konstruk eksogen dalam bentuk diagram disajikan pada gambar 4.1. Hasil pengujian dengan Chi-square menunjukkan bahwa model tidak fit yaitu dengan nilai Chi-square 636,559 dengan probabilitas $p=0,000$. Meskipun kriteria fit lainnya memenuhi ambang batas yang direkomendasikan, namun karena ukuran fundamental yaitu Chi-square tidak

dipenuhi maka disimpulkan model pengukuran konstruk eksogen dinyatakan tidak fit dengan data.

Gambar 4.1
Uji Konfirmatori Antar Konstruk Eksogen



Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D1)

Hasil analisis faktor konfirmatori antar variabel eksogen model awal yaitu berupa nilai faktor loading untuk masing-masing indikator-indikator konstruk ditunjukkan pada tabel 4.5.

TABEL 4.5
Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen:
Model Awal

Keterangan	Estimasi	SE	CR	P
LOC1 ← LOC	0,609	-	-	-
LOC2 ← LOC	0,737	0,115	11,204	0,001
LOC3 ← LOC	0,649	0,109	10,198	0,001
LOC4 ← LOC	0,092	0,110	1,648	0,099
LOC5 ← LOC	0,757	0,106	11,413	0,001
LOC6 ← LOC	0,050	0,108	0,895	0,371
LOC7 ← LOC	0,662	0,099	10,352	0,001
LOC8 ← LOC	0,652	0,107	10,235	0,001
LOC9 ← LOC	0,099	0,113	1,775	0,076
LOC10 ← LOC	0,733	0,109	11,153	0,001
LOC11 ← LOC	0,763	0,109	11,481	0,001
LOC12 ← LOC	0,720	0,111	11,009	0,001
LOC13 ← LOC	0,164	0,094	2,918	0,004
LOC14 ← LOC	0,733	0,108	11,153	0,001
LOC15 ← LOC	0,770	0,106	11,551	0,001
LOC16 ← LOC	0,685	0,108	10,617	0,001
KPA1 ← KPA	0,712	0,068	13,384	0,001
KPA2 ← KPA	0,813	0,068	15,524	0,001
KPA3 ← KPA	0,827	0,065	15,835	0,001
KPA4 ← KPA	0,281	0,071	5,020	0,001
KPA5 ← KPA	0,764			
KPA6 ← KPA	0,760	0,075	14,395	0,001
KPK1 ← KPK	0,247	0,098	4,176	0,001
KPK2 ← KPK	0,761	0,090	12,029	0,001
KPK3 ← KPK	0,144	0,087	2,435	0,015
KPK4 ← KPK	0,710			
KPK5 ← KPK	0,718	0,088	11,517	0,001
KPK6 ← KPK	0,702	0,089	11,307	0,001
KPN1 ← KPN	0,692	0,076	11,815	0,001
KPN2 ← KPN	0,709	0,072	12,098	0,001
KPN3 ← KPN	0,258	0,074	4,444	0,001
KPN4 ← KPN	0,750	0,078	12,739	0,001
KPN5 ← KPN	0,724			
KPN6 ← KPN	0,699	0,080	11,942	0,001

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D1)

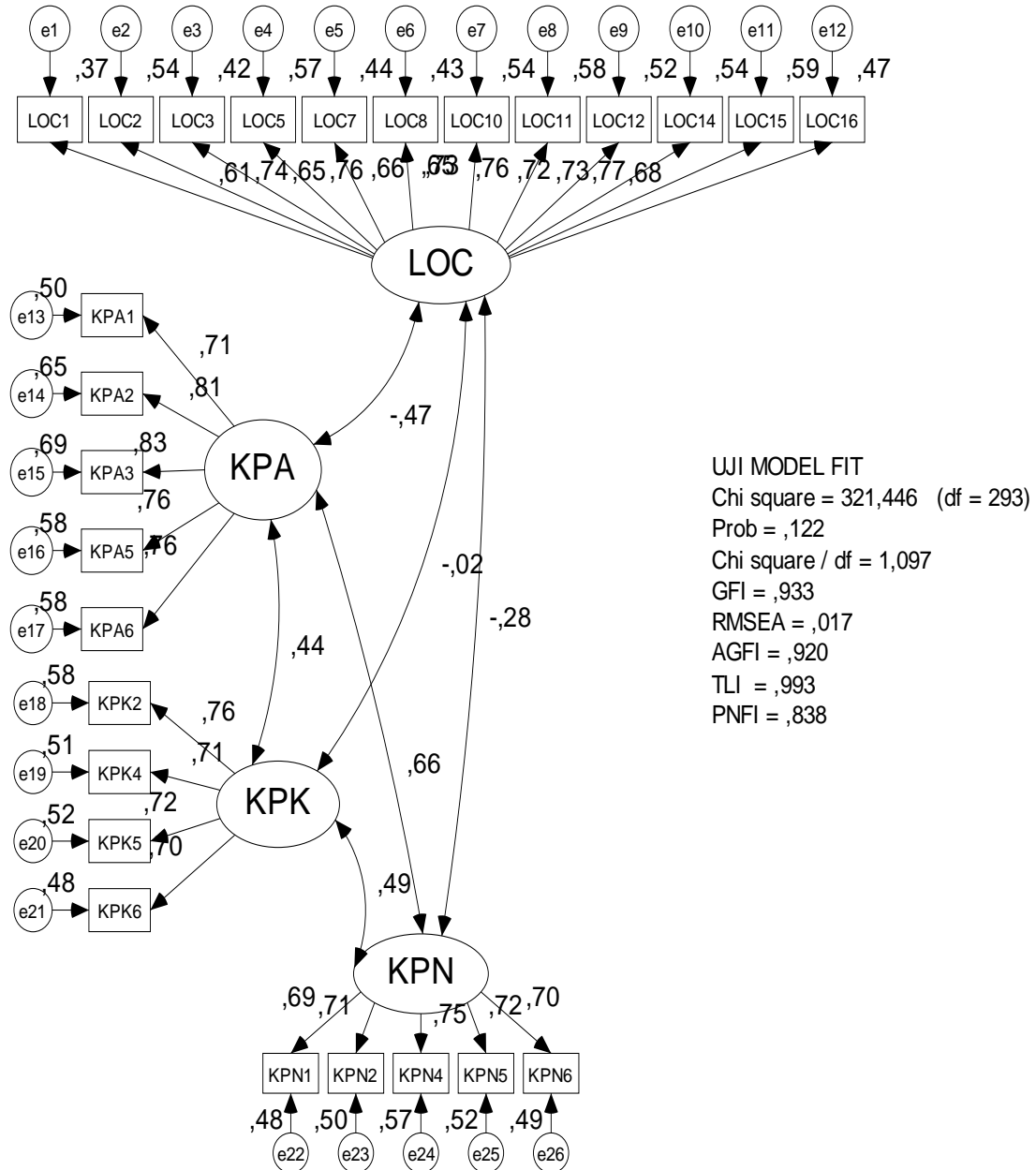
Seperti ditunjukkan pada tabel 4.5 terdapat delapan indikator penelitian yang tidak memenuhi kriteria (**dicetak tebal**) yaitu memiliki nilai loading faktor di bawah

0,50 atau signifikansi loading faktor di atas 0,05 ($p > 0,05$) [Hair *et al.*, 1998]. Kedelapan indikator tersebut terdiri dari empat indikator konstruk *locus of control* (LOC) dan empat indikator untuk konstruk dimensi komitmen profesional. Indikator konstruk *locus of control* (LOC) yang tidak memenuhi kriteria yaitu; LOC4 (0,092), LOC6 (0,050), LOC9 (0,099), dan LOC13 (0,164). Sementara untuk konstruk komitmen profesional afektif (KPA), komitmen profesional kontinu (KPK), dan komitmen profesional normatif (KPN) indikator yang tidak memenuhi kriteria adalah; KPA4 (0,281), KPK1 (0,247), KPK3 (0,144), dan KPN3 (0,258).

Sebelum dilakukan revisi model pengukuran, dilakukan telaah terhadap indikator-indikator yang tidak memenuhi kriteria. Hasil telaah menunjukkan meskipun indikator-indikator tersebut dikeluarkan dari model pengukuran, secara teoritis indikator-indikator yang sisa (memenuhi kriteria) dapat mengukur masing-masing konstruk. Berdasarkan hal tersebut dan mengacu pada Hair *et al.*, (1998) dilakukan revisi model pengukuran yaitu dengan cara mengeluarkan kedelapan indikator yang tidak memenuhi kriteria yang disebutkan di atas. Hasil analisis faktor konfirmatori setelah revisi model pengukuran dalam bentuk diagram disajikan pada gambar 4.2.

Hasil pengujian terhadap model revisi menunjukkan model pengukuran telah fit. Hal ini ditunjukkan melalui nilai Chi-square 321,446 dengan probabilitas $p=0,122$. Begitu juga dengan kriteria fit lainnya yaitu $\chi^2/[337] = 1,077$; GFI = 0,930; RMSEA = 0,015; AGFI = 0,916; TLI = 0,993; dan PNFI = 0,821 sesuai dengan yang direkomendasikan.

Gambar 4.2
Uji Konfirmatori Antar Konstruk Eksogen: Model-Revisi



Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D2)

Hasil analisis faktor konfirmatori antar variabel eksogen model revisi yaitu berupa nilai faktor loading untuk masing-masing indikator-indikator konstruk eksogen ditunjukkan pada tabel 4.6 berikut ini.

TABEL 4.6
Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen:
Model Revisi

Keterangan	Estimasi	SE	CR	P
LOC1 ← LOC	0,609			
LOC2 ← LOC	0,738	0,115	11,208	0,001
LOC3 ← LOC	0,648	0,109	10,178	0,001
LOC5 ← LOC	0,758	0,106	11,419	0,001
LOC7 ← LOC	0,661	0,099	10,339	0,001
LOC8 ← LOC	0,652	0,107	10,232	0,001
LOC10 ← LOC	0,732	0,109	11,145	0,001
LOC11 ← LOC	0,763	0,109	11,479	0,001
LOC12 ← LOC	0,720	0,111	11,013	0,001
LOC14 ← LOC	0,734	0,108	11,164	0,001
LOC15 ← LOC	0,770	0,106	11,549	0,001
LOC16 ← LOC	0,685	0,108	10,613	0,001
KPA1 ← KPA	0,710	0,064	13,237	0,001
KPA2 ← KPA	0,809	0,064	15,276	0,001
KPA3 ← KPA	0,833	0,062	15,763	0,001
KPA5 ← KPA	0,764	0,065	14,354	0,001
KPA6 ← KPA	0,758			
KPK2 ← KPK	0,763	0,092	11,789	0,001
KPK4 ← KPK	0,711	0,089	11,208	0,001
KPK5 ← KPK	0,721	0,090	11,323	0,001
KPK6 ← KPK	0,695			
KPN1 ← KPN	0,692	0,083	11,430	0,001
KPN2 ← KPN	0,707	0,079	11,649	0,001
KPN4 ← KPN	0,752	0,086	12,291	0,001
KPN5 ← KPN	0,720			
KPN6 ← KPN	0,698	0,088	11,844	0,001

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D2)

Seperti yang disajikan pada tabel 4.6 hasil pengujian terhadap signifikansi estimasi dan *standardized regression weight* menunjukkan loading faktor semua indikator-indikator untuk masing-masing konstruk memenuhi kriteria yaitu lebih besar dari 0,50 ($\lambda > 0,50$) dengan taraf yang signifikansi ($p < 0,001$) [Hair *et al.*, 1998].

Berdasarkan indeks-indeks kesesuaian yang baik, nilai loading faktor dan signifikansi loading faktor indikator disimpulkan model pengukuran variabel eksogen setelah revisi model fit dengan data.

4.3.2. Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen

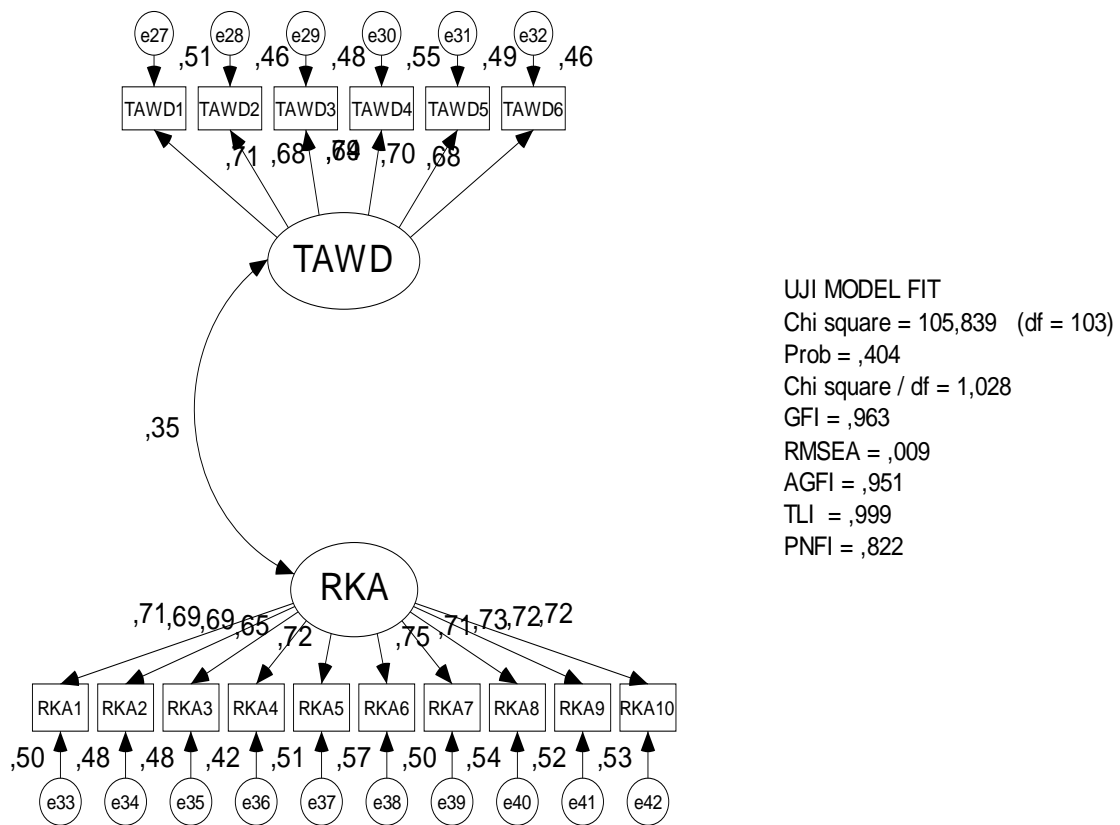
Pada penelitian ini diuji dua model persamaan struktural yaitu model struktural perilaku RKA dan model struktural perilaku URT. Pada uraian berikut disajikan analisis faktor konfirmatori antar variabel endogen untuk masing-masing model struktural tersebut.

4.3.2.1. Uji Konfirmatori Antar Variabel Endogen: Model Struktural Perilaku RKA

Pada model struktural perilaku RKA terdapat dua variabel endogen yaitu tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku reduksi kualitas audit (RKA). Konstruk tekanan anggaran yang dirasakan (TAWD) diukur melalui enam indikator yaitu TAWD1 sampai TAWD6, dan konstruk perilaku reduksi kualitas audit (RKA) diukur melalui sepuluh indikator yaitu RKA1 sampai RKA10.

Hasil pengujian konfirmatori antar variabel endogen dalam bentuk diagram disajikan pada gambar 4.3.

Gambar 4.3
Uji Konfirmatori Antar Variabel Endogen:
TAWD dan Perilaku RKA



Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D3)

Hasil pengolahan data menunjukkan indeks-indeks ukuran kesesuaian yang baik sebagai berikut; $\chi^2 [103] = 105,839$; $p = 0,404$; $\chi^2/[103] = 1,028$; $GFI = 0,963$; $RMSEA = 0,009$; $AGFI = 0,951$; $TLI = 0,999$; dan $PNFI = 0,822$. Evaluasi terhadap model pengukuran menunjukkan model fit, hal ini ditunjukkan melalui nilai Chi-square 117,500 dengan probabilitas 0,156 dan indeks-indeks fit lainnya sesuai dengan ambang batas yang direkomendasikan.

Hasil analisis faktor konfirmatori antar variabel endogen yaitu tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku reduksi kualitas audit (RKA)

berupa nilai faktor loading untuk masing-masing indikator-indikator konstruk ditunjukkan pada tabel 4.7.

TABEL 4.7
Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen:
TAWD dan Perilaku RKA

Keterangan	Estimasi	SE	CR	P
TAWD1 ← TAWD	0,714			
TAWD2 ← TAWD	0,680	0,082	11,470	0,001
TAWD3 ← TAWD	0,693	0,080	11,673	0,001
TAWD4 ← TAWD	0,743	0,083	12,422	0,001
TAWD5 ← TAWD	0,703	0,079	11,814	0,001
TAWD6 ← TAWD	0,680	0,076	11,458	0,001
RKA1 ← RKA	0,705	0,070	12,722	0,001
RKA2 ← RKA	0,693	0,074	12,495	0,001
RKA3 ← RKA	0,693	0,071	12,492	0,001
RKA4 ← RKA	0,651	0,069	11,722	0,001
RKA5 ← RKA	0,717	0,073	12,937	0,001
RKA6 ← RKA	0,753	0,074	13,609	0,001
RKA7 ← RKA	0,710	0,075	12,811	0,001
RKA8 ← RKA	0,734	0,074	13,260	0,001
RKA9 ← RKA	0,722	0,074	13,042	0,001
RKA10 ← RKA	0,725			

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D3)

Tampak pada tabel 4.7 nilai faktor loading dan signifikansi faktor loading memenuhi kriteria yaitu semua indikator konstruk lebih besar dari 0,50 ($\lambda > 0,50$) dengan taraf yang signifikan ($p < 0,001$) [Hair *et al.*, 1998]. Berdasarkan indeks-indeks kesesuaian yang baik, nilai loading faktor, dan signifikansi faktor loading disimpulkan model pengukuran tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku RKA adalah fit dengan data.

4.3.2.2. Uji Konfirmatori Antar Variabel Endogen: Model Struktural Perilaku URT

Pada model struktural perilaku URT terdapat dua variabel endogen yaitu tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku *underreporting of time* (URT). Konstruk tekanan anggaran yang dirasakan (TAWD) diukur melalui enam indikator yaitu TAWD1 sampai TAWD6, dan konstruk perilaku *underreporting of time* (URT) diukur melalui tiga indikator yaitu URT1 sampai URT3.

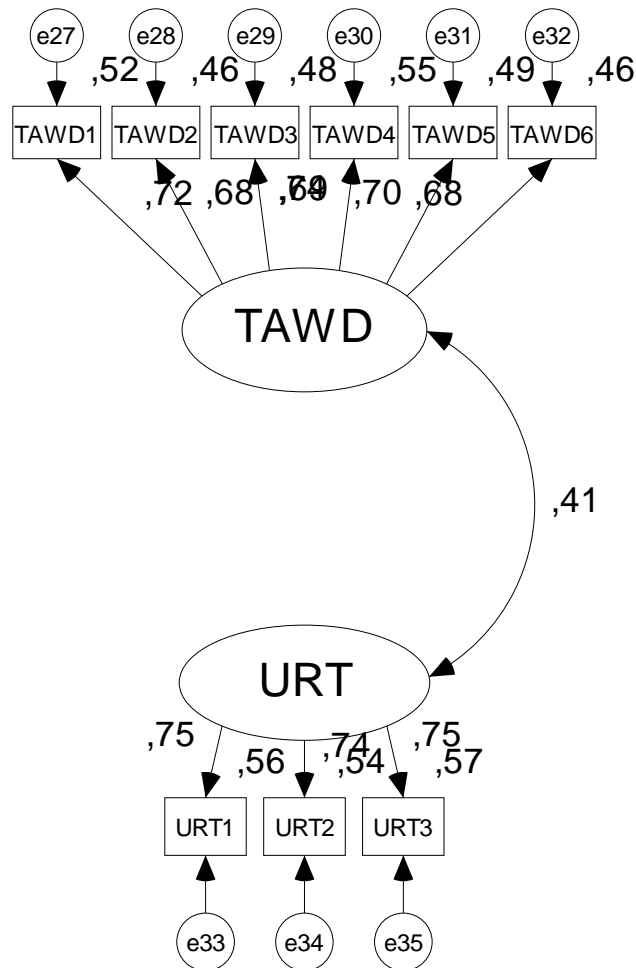
Hasil pengujian analisis faktor konfirmatori antar konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku *underreporting of time* (URT) dalam bentuk diagram disajikan pada gambar 4.8. Pada tabel 4.8 disajikan nilai yang diestimasi dari analisis faktor konfirmatori antar konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku *underreporting of time* (URT).

TABEL 4.8
Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen:
TAWD dan Perilaku URT

Keterangan	Estimasi	SE	CR	P
TAWD1 ← TAWD	0,719			
TAWD2 ← TAWD	0,676	,081	11,485	0,001
TAWD3 ← TAWD	0,694	,078	11,778	0,001
TAWD4 ← TAWD	0,744	,081	12,550	0,001
TAWD5 ← TAWD	0,700	,078	11,864	0,001
TAWD6 ← TAWD	0,679	,075	11,528	0,001
URT1 ← URT	0,748	,085	11,361	0,001
URT2 ← URT	0,737	,086	11,302	0,001
URT3 ← URT	0,753			

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D4)

Gambar 4.4
Uji Konfirmatori Antar Variabel Endogen:
TAWD dan Perilaku URT



UJI MODEL FIT

Chi square = 27,416 (df = 26)

Prob = ,388

Chi square / df = 1,054

GFI = ,983

RMSEA = ,013

AGFI = ,971

TLI = ,998

PNFI = ,705

Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D4)

Hasil pengujian atas model pengukuran antar konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku *underreporting of time* (URT) menunjukkan indeks-indeks ukuran kesesuaian yang baik sebagai berikut; $\chi^2 [26] = 27,416$; $p = 0,388$; $\chi^2/[26] = 1,054$; GFI = 0,983; RMSEA = 0,013; AGFI = 0,971; TLI = 0,998; dan PNFI = 0,705. Evaluasi terhadap model pengukuran menunjukkan model pengukuran adalah fit, hal ini ditunjukkan melalui nilai Chi-square 29,692

dengan probabilitas 0,281 dan indeks-indeks fit lainnya sesuai dengan ambang batas yang direkomendasikan.

Selanjutnya seperti yang disajikan pada tabel 4.8, evaluasi terhadap loading faktor menunjukkan nilai lamda (λ) untuk semua indikator-indikator masing-masing konstruk lebih besar dari 0,50 ($\lambda > 0,50$). Loading faktor indikator-indikator konstruk perilaku URT berkisar mulai 0,737 sampai 0,748, dan konstruk TAWD berkisar mulai 0,676 sampai 0,744. Kemudian hasil evaluasi terhadap signifikansi indikator-indikator menunjukkan semua indikator adalah signifikan ($p < 0,001$). Berdasarkan indeks-indeks kesesuaian yang baik, nilai loading faktor untuk masing-masing indikator dan signifikansi dari semua indikator, dapat disimpulkan bahwa model pengukuran adalah fit dengan data.

4.3.3. Reliabilitas dan Validitas Konstruk

Hasil analisis faktor konfirmatori terhadap konstruk penelitian menunjukkan model pengukuran penelitian ini memiliki indeks-indeks fit yang baik. Hasil analisis faktor konfirmatori juga menunjukkan indikator-indikator yang mengukur konstruk memiliki validitas konvergen (*convergent validity*) yang baik. Hal ini ditunjukkan melalui nilai loading faktor indikator masing-masing konstruk di atas 0,50 (Ghozali 2005; 2008).

Menurut Ghozali (2008), selain nilai loading faktor ukuran validitas konstruk lainnya adalah reliabilitas konstruk (*construct reliability*), *variance extracted* dan validitas diskriminan (*discriminant validity*). Reliabilitas adalah ukuran konsistensi

internal dari indikator-indikator sebuah variabel bentukan yang menunjukkan derajat sampai dimana masing-masing indikator itu mengindikasikan sebuah variabel bentukan yang umum. Untuk menguji reliabilitas konstruk dilakukan dengan mengukur reliabilitas komposit (*composite reliability*) atau *Construct Reliability*. Tingkat reliabilitas suatu konstruk yang dapat diterima secara umum adalah nilai *Construct Reliability* lebih besar dari 0,7 [Ghozali, 2005; 2008].

Validitas konvergen suatu konstruk dapat juga dinilai dengan menghitung rata-rata varians yang diekstraksi (*avarage varianced extracted* atau AVE). *Variance extracted* memperlihatkan jumlah varians dari indikator yang diekstraksi oleh variabel bentukan yang dikembangkan. Nilai AVE yang tinggi menunjukkan bahwa indikator-indikator itu telah mewakili secara baik variabel bentukan yang dikembangkan. Angka yang direkomendasikan untuk AVE adalah lebih besar dari 0,5 ($AVE > 0,50$) [Ghozali, 2005; 2008].

Perhitungan atas *construct reliability* dan AVE untuk masing-masing konstruk disajikan pada lampiran D5. Hasil perhitungan *construct reliability* dan AVE masing-masing konstruk disajikan pada tabel 4.9. Tampak pada tabel 4.9 semua konstruk penelitian memiliki nilai *consrtuct reliability* dan AVE yang sesuai dengan kriteria yang direkomdendasikan yaitu di atas 0,70 dan 0,50 (Ghozali, 2005; 2008). Hal ini menunjukkan semua konstruk memiliki validitas konvergen yang baik.

TABEL 4.9
Reliabilitas dan AVE Kontruk Penelitian

Konstruk	Construct	AVE
----------	-----------	-----

	Reliability	
Perilaku RKA	0,911	0,505
Perilaku URT	0,843	0,557
TAWD	0,863	0,512
<i>Locus Of Control</i> (LOC)	0,923	0,501
Komitmen Profesional Afektif (KPA)	0,883	0,602
Komitmen Profesional Kontinu (KPK)	0,814	0,523
Komitmen Profesional Normatif (KPN)	0,838	0,509

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D5)

Validitas diskriminan berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur di konstruk-konstruk berbeda seharusnya tidak berkorelasi dengan tinggi. Validitas diskriminan dievaluasi lewat perbandingan akar kuadrat AVE dengan korelasi antara konstruk-konstruk berpasangan. Kriteria yang digunakan adalah nilai akar kuadrat dari AVE seharusnya melebihi korelasi antar pasangan konstruk (Ghozali 2008).

Pada penelitian ini, validitas diskriminan terutama ditujukan untuk menguji apakah pengukur-pengukur untuk masing-masing dimensi komitmen profesional mengukur dimensi terpisah dari komitmen profesional. Tabel 4.10 menunjukkan korelasi antara konstruk dan akar kuadrat AVE dari konstruk dimensi komitmen profesional. Tampak pada tabel 4.10 masing-masing konstruk dimensi komitmen profesional memiliki validitas diskriminan yang baik, hal ini dapat dilihat dari nilai akar kuadrat AVE masing-masing konstruk yang lebih tinggi nilainya dibandingkan dengan nilai korelasi antara konstruk.

TABEL 4.10
Korelasi Antara Konstruk dan Akar Kuadrat AVE

Konstruk	KPA	KPK	KPN
----------	-----	-----	-----

Komitmen Profesional Afektif (KPA)	0,776		
Komitmen Profesional Kontinu (KPK)	0,439	0,723	
Komitmen Profesional Normatif (KPN)	0,662	0,490	0,713

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D)

Keterangan:

Elemen-elemen diagonal (huruf cetak tebal) adalah nilai akar kuadrat AVE dan di luar diagonal (huruf cetak biasa) adalah korelasi antar dua konstruk berpasangan.

Hasil analisis faktor konfirmatori menunjukkan model pengukuran memiliki kesesuaian yang baik yang ditunjukkan melalui indeks-indeks fit yang sesuai dengan yang direkomendasikan. Selanjutnya nilai faktor loading, reliabilitas dan validitas konstruk menunjukkan semua konstruk memiliki validitas konvergen yang baik. Pada tabel 4.11 disajikan rangkuman statistik deskriptif, faktor loading, *construct reliability*, dan rata-rata varian yang diekstraksi (AVE) dari konstruk-konstruk yang dihasilkan dari pengujian model pengukuran.

TABEL 4.11
Statistik Deskriptif, Faktor Loading, Reliabilitas dan Validitas Konstruk

Konstruk*	Rata-Rata (Standar Deviasi)	Faktor Loading	Construct Reliability	AVE
Perilaku RKA (10)	30,66 (8,06)	0,651-0,753	0,911	0,505
Perilaku URT (3)	9,33 (2,79)	0,737-0,748	0,843	0,557
TAWD (6)	18,08 (4,84)	0,680-0,743	0,863	0,512
LOC (12)	37,05 (9,94)	0,609-0,770	0,923	0,501
KPA (5)	14,96 (4,56)	0,710-0,833	0,883	0,602
KPK (4)	11,66 (3,41)	0,692-0,752	0,814	0,523
KPN (5)	14,71 (4,23)	0,695-0,733	0,838	0,509

Sumber: Data Diolah, Hasil Output SPSS dan AMOS (Lampiran C dan D)

*Nilai dalam kurung di konstruk adalah jumlah item indikator setelah analisis faktor konfirmatori.

4.4. Hasil Pengujian Full Model

Pada penelitian ini diuji dua model empiris yang dihasilkan dari model teoritis perilaku audit disfungsional yang diusulkan yaitu; model persamaan struktural perilaku RKA dan URT. Pada bagian berikut diuraikan hasil evaluasi atas model fit dan nilai parameter yang diestimasi dari kedua model persamaan struktural tersebut.

4.4.1. Model Persamaan Struktural Perilaku RKA

Hasil pengujian atas model persamaan struktural perilaku RKA dalam bentuk diagram disajikan pada gambar 4.5. Evaluasi terhadap kesesuaian yang baik model persamaan struktural perilaku RKA dilakukan dengan memperbandingkan nilai indeks-indeks fit yang dihasilkan dari model dengan indeks-indeks fit yang direkomendasikan seperti yang disajikan pada tabel 4.12.

TABEL 4.12
Evaluasi Terhadap Indeks-Indeks Fit
Model Persamaan Struktural Perilaku RKA

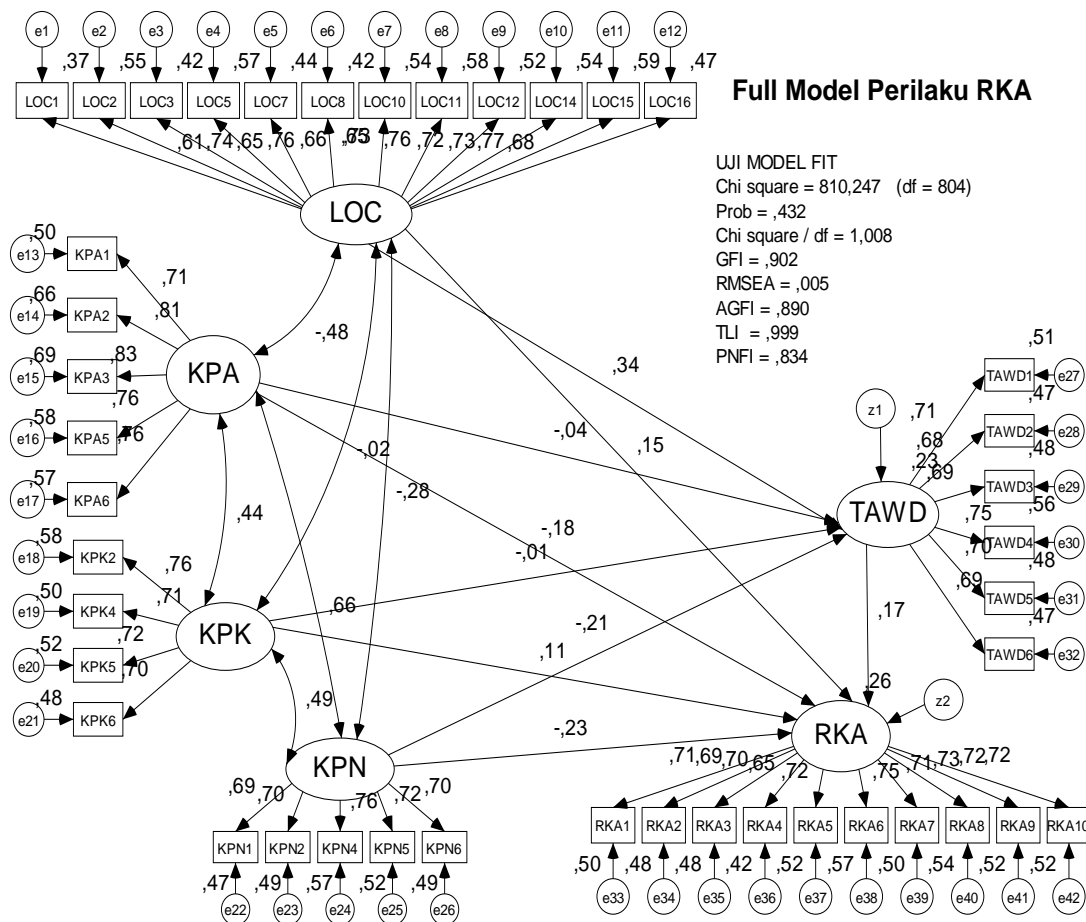
Indeks Fit	Hasil Model	Nilai Yang Direkomendasikan	Evaluasi Model
Chi-square	810,247	Lebih kecil dari 871,07 (χ^2 dengan df = 804 adalah 871,07)	Baik
Probabilitas	0,432	$\geq 0,05$	Baik
Chi-square/df	1,008	$\leq 2,00$	Baik
GFI	0,902	$\geq 0,90$	Baik
RMSEA	0,005	$\leq 0,08$	Baik
AGFI	0,890	$\geq 0,90$	Marginal
TLI	0,999	$\geq 0,90$	Baik
PNFI	0,834	0.60-0.90	Baik

Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D6)

Tampak pada tabel 4.12, hasil pengujian Chi-square sebesar 810,247 dengan probabilitas 0,432 menunjukkan model sangat fit. Kecuali indeks fit untuk AGFI

yang berada sedikit di bawah kriteria yang direkomendasikan, nilai kriteria fit lainnya juga sesuai dengan yang direkomendasikan. Berdasarkan evaluasi terhadap indeks-indeks fit disimpulkan bahwa model persamaan struktural perilaku RKA fit dengan data empiris.

GAMBAR 4.5
Hasil Pengujian Full Model Persamaan Struktural Perilaku RKA



Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D6)

Selanjutnya pada tabel 4.13 disajikan nilai-nilai koefisien regresi ((*standardized estimated*), *standar error* (S.E), *critical ratio* (C.R), dan taraf

signifikansi (probabilitas) yang menunjukkan hubungan kausalitas variabel yang dihipotesakan yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku RKA.

TABEL 4.13
Hasil Model Persamaan Struktural Perilaku RKA

Hubungan Variabel	Hipotesis	Koefisien	S.E.	C.R	P
TAWD \leftarrow LOC	H1	0,342	0.084	4,663	0,001
TAWD \leftarrow KPA	H3a	-0,039	0,082	-0,410	0,682
TAWD \leftarrow KPK	H3b	-0,011	0,077	-0,155	0,877
TAWD \leftarrow KPN	H3c	-0,214	0,090	-2,357	0,018
RKA \leftarrow LOC	H2a	0,146	0,082	2,132	0,033
RKA \leftarrow KPA	H4a	-0,178	0,082	-1,964	0,050
RKA \leftarrow KPK	H4b	0,111	0,077	1,578	0,115
RKA \leftarrow KPN	H4c	-0,232	0,092	-2,635	0,008
RKA \leftarrow TAWD	H6a	0,166	0,068	2,567	0,010
Koefisien Determinasi: TAWD= 0,232 RKA = 0,263					

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D6)

Tampak pada tabel 4.13 terdapat enam jalur yang signifikan pada taraf nyata sebesar 0,05 atau di bawah 0,05 ($\leq 0,05$). Jalur-jalur yang signifikan adalah jalur dari *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur dari komitmen profesional normatif (KPN) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur dari *locus of control* (LOC) ke perilaku reduksi kualitas audit (RKA), jalur dari komitmen profesional afektif (KPA) ke perilaku reduksi kualitas audit (RKA), jalur dari komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku reduksi kualitas audit (RKA) dan jalur dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku reduksi kualitas audit (RKA).

Tiga jalur lainnya ditemukan tidak signifikan yaitu jalur dari komitmen profesional afektif (KPA) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur

dari komitmen profesional kontinu (KPK) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), dan jalur dari komitmen profesional kontinu (KPK) ke perilaku reduksi kualitas audit (RKA). Selanjutnya model memberikan 23,2% varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 26,3% varian di konstruk perilaku reduksi kualitas audit (RKA).

4.4.2. Model Persamaan Struktural Perilaku URT

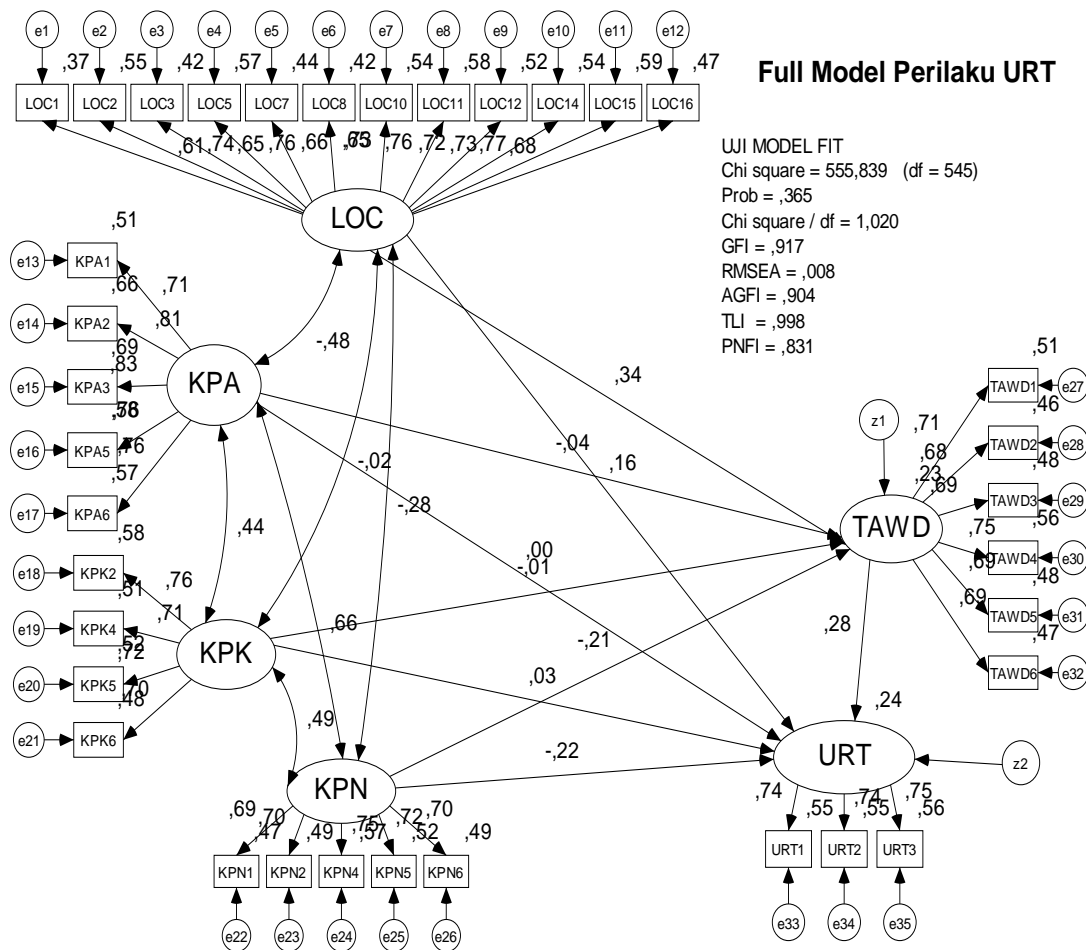
Hasil pengujian atas model persamaan struktural perilaku URT dalam bentuk diagram disajikan pada gambar 4.6. Evaluasi terhadap indeks-indeks kesesuaian yang baik model persamaan struktural perilaku URT disajikan pada tabel 4.14 dengan memperbandingkan nilai indeks-indeks fit yang dihasilkan dari model dengan kriteria yang direkomendasikan.

TABEL 4.14
Evaluasi Terhadap Indeks-Indeks Fit:
Model Persamaan Struktural Perilaku URT

Indeks Fit	Hasil Model	Nilai Yang Direkomendasikan	Evaluasi Model
Chi-square	553,839	Lebih kecil dari 600,481 (χ^2 dengan df = 876 adalah 600,481)	Baik
Probabilitas	0,365	$\geq 0,05$	Baik
Chi-square/df	1,020	$\leq 2,00$	Baik
GFI	0,917	$\geq 0,90$	Baik
RMSEA	0,008	$\leq 0,08$	Baik
AGFI	0,904	$\geq 0,90$	Baik
TLI	0,998	$\geq 0,90$	Baik
PNFI	0,831	0.60-0.90	Baik

Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D7)

GAMBAR 4.6
Hasil Pengujian Full Model Persamaan Struktural Perilaku URT



Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D7)

Tampak pada tabel 4.14, hasil pengujian Chi-square sebesar 553,839 dengan probabilitas 0,365 menunjukkan model sangat fit. Begitu juga dengan indeks-indeks fit lainnya sesuai dengan yang direkomendasikan. Berdasarkan evaluasi terhadap indeks-indeks fit disimpulkan bahwa model persamaan struktural perilaku URT fit dengan data empiris.

Selanjutnya pada tabel 4.15 disajikan nilai-nilai koefisien regresi ((*standardized estimated*), standar error (S.E), critical ratio (C.R), dan taraf

signifikansi (probabilitas) yang menunjukkan hubungan kausalitas variabel yang dihipotesakan yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku URT.

TABEL 4.15
Hasil Model Persamaan Struktural Perilaku URT

Hubungan Variabel	Hipotesis	Koefisien	S.E.	C.R	P
TAWD \leftarrow LOC	H1	0,342	0,084	4,663	0,001
TAWD \leftarrow KPA	H3a	-0,039	0,082	-0,410	0,679
TAWD \leftarrow KPK	H3b	-0,011	0,077	-0,155	0,882
TAWD \leftarrow KPN	H3c	-0,214	0,090	-2,357	0,018
URT \leftarrow LOC	H2b	0,155	0,094	2,045	0,041
URT \leftarrow KPA	H5a	0,000	0,093	-0,004	0,997
URT \leftarrow KPK	H5b	0,029	0,087	0,376	0,707
URT \leftarrow KPN	H5c	-0,217	0,104	-2,239	0,025
URT \leftarrow TAWD	H6b	0,280	0,079	3,829	0,001
Koefisien Determinasi: TAWD= 0,232 URT = 0,238					

Sumber: Hasil Output AMOS (Lampiran D7)

Tampak pada tabel 4.15 terdapat lima jalur yang signifikan pada taraf nyata sebesar 0,05 atau di bawah 0,05 ($\leq 0,05$). Jalur-jalur yang signifikan adalah jalur dari *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur dari komitmen profesional normatif (KPN) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur dari *locus of control* (LOC) ke perilaku *underreporting of time* (URT), jalur dari komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku *underreporting of time* (URT) dan jalur dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku *underreporting of time* (URT).

Empat jalur lainnya ditemukan tidak signifikan yaitu jalur dari komitmen profesional afektif (KPA) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur

dari komitmen profesional kontinu (KPK) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur dari komitmen profesional afektif (KPA) ke perilaku *underreporting of time* (URT) dan jalur dari komitmen profesional kontinu (KPK) ke perilaku *underreporting of time* (URT). Model ini memberikan 23,2% varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 23,8% varian di konstruk perilaku reduksi kualitas audit (RKA).

4.5. Hasil Pengujian Model Struktural Sub Grup

Pada penelitian ini diuji pengaruh posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Untuk tujuan ini dilakukan analisis sub grup dengan mengelompokkan responden berdasarkan posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja.

Berdasarkan posisi auditor di KAP, responden dikelompokkan atas dua grup yaitu grup posisi level bawah dan grup posisi level atas. Responden yang digolongkan pada grup posisi level bawah adalah responden yang menduduki jabatan junior dan senior, sedangkan grup posisi level atas adalah responden yang menduduki supervisor, manajer, dan partner pada hirarki organisasi KAP (Kelley dan Seiler 1982; McNair 1981; Raghunathan 1991). Dari 348 sampel penelitian sebanyak 198 responden dikelompokkan pada grup posisi level bawah dan 150 responden dikelompokkan pada grup posisi level atas.

Berdasarkan tipe KAP tempat auditor bekerja, responden dikelompokkan atas dua grup yaitu KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi. Responden yang digolongkan

pada grup KAP adalah responden yang bekerja pada KAP yang berafiliasi dengan dengan KAP Asing, sedangkan grup KAP Non-Afiliasi adalah responden yang bekerja pada KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP Asing (IAI, 2006). Dari 348 sampel penelitian sebanyak 160 responden dikelompokkan pada grup KAP Afiliasi dan 188 responden dikelompokkan pada grup KAP Non-Afiliasi.

Pada seksi berikut diuraikan hasil pengujian model struktural perilaku RKA dan URT berdasarkan sub grup posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja.

4.5.1 Sub Grup Posisi Auditor

4.5.1.1. Model Perilaku RKA

Hasil pengujian model persamaan struktural perilaku RKA sub grup posisi auditor secara diagram dan nilai parameter yang diestimasi disajikan secara lengkap pada lampiran output AMOS (Lampiran D8).

Indeks-indeks kesesuaian yang baik model persamaan struktural perilaku RKA yang dihasilkan dari model grup posisi level bawah dan grup posisi level atas adalah sama yaitu sebagai berikut; $\chi^2 [1068] = 1700,950$; $p = 0,053$; $\chi^2/[1608] = 1,058$; $GFI = 0,825$; $RMSEA = 0,013$; $AGFI = 0,803$; $TLI = 0,985$; dan $PNFI = 0,747$. Meskipun dua indeks fit yaitu GFI dan AGFI berada di bawah yang direkomendasikan, namun ukuran fit yang fundamental yaitu Chi-square sesuai dengan kriteria ($\chi^2 = 1700,950$, $p = 0,053$). Demikian juga halnya dengan ukuran-ukuran indeks-indeks kesesuaian yang baik lainnya (RMSEA, TLI dan PNFI)

memenuhi kriteria yang direkomendasikan. Berdasarkan pengujian kesesuaian model disimpulkan model persamaan struktural perilaku RKA sub grup posisi auditor memiliki kesesuaian yang baik.

Nilai koefisien jalur dan determinasi yang dihasilkan dari model persamaan struktural perilaku RKA sub grup posisi auditor disajikan pada tabel 4.16.

TABEL 4.16
Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku RKA:
Sub Grup Posisi Auditor

Jalur	Grup Posisi Level Bawah	Grup Posisi Level Atas
TAWD ← LOC	0,396***	0,237**
TAWD ← KPA	-0,044	-0,164
TAWD ← KPK	-0,064	0,045
TAWD ← KPN	-0,181	-0,145
RKA ← LOC	0,163*	0,168
RKA ← KPA	-0,178	-0,149
RKA ← KPK	0,070	0,133
RKA ← KPN	-0,206*	-0,267**
RKA ← TAWD	0,111	0,208**
Koefisien Determinasi		
TAWD	0,289	0,184
RKA	0,227	0,317

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D8)
Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.16, pada grup posisi level bawah terdapat tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu; jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur *locus of control* (LOC) ke perilaku RKA, dan jalur komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku RKA. Pada grup posisi auditor level atas terdapat tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur

komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku RKA, dan jalur tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku RKA.

Pada grup posisi level bawah model ini memberikan varian 28,9% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 22,7% varian di konstruk perilaku RKA. Sedangkan pada grup posisi level atas model memberikan varian 18,4% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 31,7% di konstruk perilaku RKA.

4.5.1.2. Model Perilaku URT

Hasil pengujian terhadap model persamaan struktural perilaku URT sub grup posisi auditor secara diagram dan nilai parameter yang diestimasi dari model disajikan secara lengkap pada lampiran output AMOS (Lampiran D9).

Indeks-indeks kesesuaian yang baik model persamaan struktural perilaku URT pada grup posisi level bawah dan grup posisi level atas adalah sebagai berikut; $\chi^2 [1090] = 1161,220$; $p = 0,066$; $\chi^2/[1090] = 1,065$; GFI = 0,850; RMSEA = 0,014; AGFI = 0,826; TLI = 0,986; dan PNFI = 0,755. Meskipun indeks-indeks fit GFI dan AGFI di bawah yang direkomendasikan, namun ukuran fit yang fundamental yaitu Chi-square sebesar 1161,220 dengan probabilitas 0,066 ($p > 0,05$) dan indeks-indeks fit lainnya (RMSEA, TLI dan PNFI) sesuai dengan kriteria. Dengan demikian dapat disimpulkan model persamaan struktural perilaku URT fit dengan data.

Nilai koefisien jalur dan determinasi yang dihasilkan dari model persamaan struktural perilaku URT sub grup posisi auditor disajikan pada tabel 4.17.

TABEL 4.17
Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku URT:
Sub Grup Posisi Auditor

Jalur	Grup Posisi Level Bawah	Grup Posisi Level Atas
TAWD ← LOC	0,396***	0,237**
TAWD ← KPA	-0,044	-0,164
TAWD ← KPK	-0,064	0,046
TAWD ← KPN	-0,182	-0,146
URT ← LOC	0,268**	0,140
URT ← KPA	-0,069	0,141
URT ← KPK	0,027	-0,033
URT ← KPN	0,041	-0,520***
URT ← TAWD	0,283**	0,247**
Koefisien Determinasi		
TAWD	0,289	0,184
URT	0,237	0,364

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D9)
Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.17, pada grup posisi level bawah terdapat tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu; jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur *locus of control* (LOC) ke perilaku URT, dan jalur tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku URT. Pada grup posisi auditor level atas tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku URT, dan jalur tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku URT.

Pada grup posisi level bawah model ini memberikan varian 28,9% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 23,7% varian di konstruk perilaku URT. Sedangkan pada grup posisi level atas model memberikan

varian 18,4% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 36,4% di konstruk perilaku URT.

4.5.2. Sub Grup Tipe KAP

4.5.2.1. Model Perilaku RKA

Hasil pengujian terhadap model persamaan struktural perilaku RKA sub grup tipe KAP secara diagram dan nilai parameter yang dihasilkan dari model secara lengkap disajikan pada lampiran output AMOS (Lampiran D10).

Nilai indeks-indeks kesesuaian yang baik yang dihasilkan dari model persamaan struktural perilaku RKA untuk grup kelompok KAP Afiliasi dan grup KAP Non-Afiliasi adalah sama yaitu sebagai berikut; $\chi^2 [1068] = 1687,875$; $p = 0,081$; $\chi^2/[1608] = 1,050$; GFI = 0,826; RMSEA = 0,012; AGFI = 0,804; TLI = 0,987; dan PNFI = 0,748. Meskipun indeks-indeks fit GFI dan AGFI di bawah yang direkomendasikan, namun ukuran fit yang fundamental yaitu Chi-square sebesar 1687,875 dengan probabilitas 0,081 ($p > 0,05$) dan indeks-indeks fit lainnya (RMSEA, TLI dan PNFI) sesuai dengan kriteria. Berdasarkan hasil pengujian model fit disimpulkan model persamaan struktural perilaku RKA sub grup tipe KAP fit dengan data.

Nilai koefisien jalur dan determinasi yang dihasilkan dari model persamaan struktural perilaku RKA sub grup tipe KAP disajikan pada tabel 4.18 berikut ini.

TABEL 4.18
Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku RKA:
Sub Grup Tipe KAP

Jalur	Grup KAP Afiliasi	Grup KAP Non-Afiliasi
TAWD ← LOC	0,494**	0,252**
TAWD ← KPA	-0,103	0,026
TAWD ← KPK	0,000	-0,033
TAWD ← KPN	-0,126	-0,195
RKA ← LOC	0,492**	0,042
RKA ← KPA	0,364	-0,266**
RKA ← KPK	0,062	0,069
RKA ← KPN	-0,607***	-0,069
RKA ← TAWD	0,030	0,188**
Koefisien Determinasi		
TAWD	0,435	0,104
RKA	0,466	0,146

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D10)
Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.18, pada grup KAP Afiliasi terdapat tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu; jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur *locus of control* (LOC) ke perilaku RKA, dan jalur komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku RKA. Pada grup KAP Non-Afiliasi terdapat tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur komitmen profesional afektif (KPA) ke perilaku RKA, dan jalur tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku RKA.

Pada grup KAP Afiliasi model ini memberikan varian 43,5% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 46,6 varian di konstruk perilaku RKA. Sedangkan pada grup KAP Non-Afiliasi model memberikan varian 10,4% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 14,6% di konstruk perilaku RKA.

4.5.2.2. Model Perilaku URT

Hasil pengujian terhadap model persamaan struktural perilaku URT secara diagram dan nilai parameter yang diestimasi untuk sub grup tipe KAP disajikan pada lampiran output AMOS (Lampiran D11).

Indeks-indeks kesesuaian yang baik model persamaan struktural perilaku URT grup KAP Afiliasi dan grup KAP Non-Afiliasi adalah sama yaitu sebagai berikut; $\chi^2 [1090] = 1166,726$; $p = 0,053$; $\chi^2/[1090] = 1,070$; GFI = 0,849; RMSEA = 0,014; AGFI = 0,825; TLI = 0,985; dan PNFI = 0,756. Meskipun indeks-indeks fit GFI dan AGFI di bawah yang direkomendasikan, namun ukuran fit yang fundamental yaitu Chi-square sebesar 1166,726 dengan probabilitas 0,053 ($p > 0,05$) dan indeks-indeks fit lainnya (RMSEA, TLI dan PNFI) sesuai dengan kriteria. Berdasarkan hasil pengujian model fit disimpulkan model persamaan struktural perilaku URT sub grup tipe KAP fit dengan data.

Nilai koefisien jalur dan determinasi yang dihasilkan dari model persamaan struktural perilaku URT sub tipe KAP disajikan pada tabel 4.19 berikut ini.

TABEL 4.19
Koefisien Jalur dan Determinasi Model Perilaku URT:
Sub Grup Tipe KAP

Jalur	Grup KAP Afiliasi	Grup KAP Non-Afiliasi
TAWD \leftarrow LOC	0,493**	0,251**
TAWD \leftarrow KPA	-0,099	0,026
TAWD \leftarrow KPK	0,002	-0,032
TAWD \leftarrow KPN	-0,132	-0,195

URT ← LOC	0,399**	0,065
URT ← KPA	0,241	0,005
URT ← KPK	-0,066	0,070
URT ← KPN	-0,450**	-0,127
URT ← TAWD	0,071	0,334***
Koefisien Determinasi		
TAWD	0,435	0,104
URT	0,376	0,154

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D11)
Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.19, pada grup KAP Afiliasi terdapat tiga koefisien jalur yang signifikan yaitu; jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD), jalur *locus of control* (LOC) ke perilaku URT, dan jalur komitmen profesional normatif (KPN) ke perilaku URT. Pada grup KAP Non-Afiliasi terdapat dua koefisien jalur yang signifikan yaitu jalur *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan jalur dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) ke perilaku URT.

Pada grup KAP Afiliasi model ini memberikan varian 43,5% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 37,6% varian di konstruk perilaku URT. Sedangkan pada grup KAP Non-Afiliasi model memberikan varian 10,4% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan 15,4% di konstruk perilaku URT.

4.6. Temuan Penelitian

Hasil pengujian model pengukuran, model persamaan struktural secara keseluruhan dan analisis sub grup menunjukkan model memiliki kesesuaian yang baik. Selanjutnya hasil evaluasi atas asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dalam estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural menunjukkan data

yang diolah sesuai dengan kriteria. Dengan demikian temuan yang diperoleh dari penelitian ini adalah sah. Pada uraian berikut dilaporkan temuan penelitian yang dibahas dalam dua bagian yaitu pengujian hipotesis penelitian dan temuan pelengkap.

4.6.1. Pengujian Hipotesis

Pada penelitian ini diajukan beberapa hipotesis. Pengujian hipotesis penelitian yaitu H1 sampai dengan H6b dilakukan dengan analisis nilai dan tanda *standardize regression weight* (koefisien regresi) yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku RKA dan URT sebagaimana disajikan pada tabel 4.13 dan 4.15 di atas. Untuk itu dilakukan pengujian atas hipotesis nol yang menyatakan bahwa koefisien regresi hubungan antar variabel yang dihipotesakan sama dengan nol dengan menggunakan uji-t. Kriteria yang digunakan adalah hipotesis nol diterima jika nilai $C.R < t\text{-tabel}$ atau taraf signifikansi lebih besar dari 0,05 ($p > 0,05$), dan sebaliknya hipotesis penelitian diterima jika $t\text{-tabel} > C.R$ atau nilai probabilitas sama atau di bawah 0,05 atau 5% ($p \leq 0,05$) [Hair *et al.*, 1998]. Nilai t-tabel untuk level signifikansi 0,05 ($p=0,05$) adalah $\pm 1,96$.

Pengujian hipotesis penelitian H7a sampai dengan H8b didasarkan atas hasil uji invarian model perilaku RKA dan URT sub grup posisi auditor dan tipe KAP. Pengujian invarian dilakukan dengan memperbandingkan nilai Chi-square dari model yang dibatasi dengan model dasar. Kemudian perubahan dari nilai Chi-square diuji signifikansi dengan perubahan nilai derajat kebebasan (*degree of freedom*). Jika hasil pengujian menunjukkan hasil yang signifikan ($p < 0,1$), ini menunjukkan bahwa model

antar grup adalah berbeda atau hipotesis penelitian diterima. Sebaliknya jika hasil pengujian menunjukkan hasil yang tidak signifikan ($p > 0,1$), ini menunjukkan bahwa model antar grup tidak berbeda (invarian) atau hipotesis penelitian ditolak (Byrne, 2001). Hasil pengujian untuk masing-masing hipotesis penelitian dibahas pada uraian berikut.

4.6.1.1. Pengujian Hipotesis 1, 2a dan 2b

Hipotesis 1 menyatakan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hasil pengolahan data menunjukkan koefisien regresi hubungan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan sebesar 0,342 dengan nilai C.R sebesar 4,663 dan probabilitas sebesar 0,001. Berdasarkan nilai C.R yang melampaui nilai t-tabel ($4,663 > 1,96$) dan probabilitas di bawah taraf signifikansi 0,05 ($p = 0,001$) disimpulkan hipotesis 1 diterima.

Hipotesis 2a menyatakan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku RKA. Pada hasil pengolahan data ditunjukkan koefisien regresi hubungan *locus of control* dengan perilaku RKA sebesar 0,146 dengan nilai C.R 2,132 dan probabilitas 0,033. Berdasarkan nilai C.R yang lebih besar dari nilai tabel ($2,132 > 1,96$) dan probabilitas di bawah taraf signifikansi 0,05 ($p = 0,033$), maka disimpulkan hipotesis 2a diterima.

Hipotesis 2b menyatakan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku URT. Koefisien regresi yang menunjukkan hubungan

antara *locus of control* dengan perilaku URT sebesar 0,155 dengan nilai C.R sebesar 2,045 dan probabilitas 0,041. Berdasarkan nilai C.R yang melampaui nilai t-tabel ($2,045 > 1,96$) dan probabilitas di bawah taraf signifikansi 0,05 ($p=0,041$) disimpulkan hipotesis 2b diterima.

Sebagai rangkuman hasil pengujian hipotesis menunjukkan terdapat hubungan positif signifikan antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Temuan dari penelitian ini mengindikasikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal (internal) cenderung merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih tinggi (rendah) dan melakukan perilaku audit disfungsional pada frekuensi yang lebih tinggi (rendah).

4.6.1.2. Pengujian Hipotesis 3a, 3b dan 3c

Hipotesis 3a, 3b, dan 3c menyatakan terdapat hubungan negatif antara dimensi komitmen profesional dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hasil pengujian hipotesis untuk masing-masing dimensi komitmen profesional adalah sebagai berikut.

Pada hasil pengolahan data koefisien regresi yang menunjukkan hubungan antara komitmen profesional afektif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan sebesar -0,039 dengan nilai C.R sebesar -0,410 dan probabilitas sebesar 0,682. Meskipun tanda koefisien regresi sesuai dengan hubungan yang dihipotesakan, namun hubungan tersebut tidak signifikan. Hal ini ditunjukkan melalui nilai C.R belum melampaui nilai t-tabel dan probabilitas melampaui taraf signifikansi 0,05 ($p=0,682$). Berdasarkan hasil

pengujian disimpulkan hipotesis 3a yang menyatakan terdapat hubungan negatif komitmen profesional afektif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan ditolak.

Hubungan antara komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan ditunjukkan melalui koefisien regresi sebesar -0,011 dengan nilai C.R sebesar -0,155 dan probabilitas 0,877. Meskipun tanda koefisien regresi sesuai dengan hubungan yang dihipotesakan, namun hubungan tersebut tidak signifikan. Hal ini ditunjukkan melalui nilai C.R yang berada di bawah nilai t-tabel dan nilai probabilitas jauh di atas taraf signifikansi 0,05 ($p = 0,877$). Berdasarkan hasil pengujian disimpulkan hipotesis 3b yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan ditolak.

Hubungan antara komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan ditunjukkan melalui koefisien regresi sebesar -0,214 dengan nilai C.R sebesar -2,357 dan probabilitas 0,018. Hasil pengujian ini menunjukkan bukti empiris mendukung hipotesis 3c yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hal ini ditunjukkan melalui nilai C.R yang melampaui nilai t-tabel dan nilai probabilitas di bawah taraf signifikansi 0,05 ($p=0,018$). Berdasarkan hasil pengujian disimpulkan hipotesis 3c yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan diterima.

Sebagai rangkuman hasil pengujian hipotesis yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara dimensi komitmen profesional dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan tidak mendapat dukungan empiris sepenuhnya. Hipotesis penelitian

hanya mendapat dukungan empiris untuk dimensi komitmen profesional normatif, sedangkan untuk dimensi komitmen profesional afektif dan kontinu tidak mendapat dukungan empiris.

4.6.1.3. Pengujian Hipotesis 4a, 4b dan 4c

Hipotesis 4a, 4b dan 4c menyatakan terdapat hubungan negatif antara dimensi komitmen profesional dengan perilaku RKA. Hasil pengujian hipotesis untuk hubungan masing-masing dimensi komitmen profesional dengan perilaku RKA adalah sebagai berikut.

Pada hasil pengolahan data ditunjukkan koefisien regresi hubungan antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA sebesar -0,178 dengan nilai C.R sebesar -1,964 dan probabilitas 0,050. Berdasarkan nilai C.R yang melampaui nilai t-hitung dan probabilitas sama dengan taraf nyata 0,05 ($p=0,05$), maka disimpulkan hipotesis 4a yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA diterima.

Hubungan antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku RKA ditunjukkan melalui koefisien regresi sebesar 0,111 dengan nilai C.R sebesar 1,578 dan probabilitas 0,115. Tanda koefisien regresi ditemukan tidak searah dengan yang dihipotesakan dan nilai C.R di bawah nilai t-tabel ($1,578 < 1,96$) dan probabilitas melampaui taraf signifikansi 0,05 ($p=0,115$). Berdasarkan hasil pengujian disimpulkan hipotesis 4b yang menyatakan terdapat hubungan negatif komitmen profesional kontinu dengan perilaku RKA ditolak.

Hasil pengolahan data untuk hubungan dimensi komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA menunjukkan koefisien regresi sebesar -0,232 dengan nilai C.R sebesar -2.635 dan probabilitas 0,008. Berdasarkan nilai C.R yang melampaui nilai t-hitung dan nilai probabilitas dibawah taraf signifikansi 0,05 ($p=0,008$), maka disimpulkan hipotesis 4c yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA diterima.

Sebagai rangkuman hasil pengujian terhadap hipotesis penelitian yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara dimensi komitmen profesional dengan perilaku RKA sebahagian mendapat dukungan empiris yaitu untuk dimensi komitmen profesional afektif dan normatif, sedangkan untuk dimensi komitmen profesional kontinu tidak mendapat dukungan empiris.

4.6.1.4. Pengujian Hipotesis 5a, 5b dan 5c

Hipotesis 5a, 5b dan 5c menyatakan terdapat hubungan negatif antara masing-masing dimensi komitmen profesional dengan perilaku URT. Hasil pengujian hipotesis untuk masing-masing dimensi komitmen profesional dengan perilaku URT sebagai berikut.

Pada hasil pengolahan ditunjukkan nilai koefisien regresi hubungan komitmen profesional afektif dengan perilaku URT sebesar 0,000 dengan nilai C.R sebesar -0,004 dan probabilitas 0,997. Berdasarkan nilai C.R yang berada dibawah nilai t-tabel dan nilai probabilitas yang melampaui taraf signifikansi 0,05 ($0,997 > 0,05$) disimpulkan hipotesis

5a yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku URT ditolak.

Hubungan antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku URT ditunjukkan melalui nilai koefisien regresi sebesar 0,111 dengan nilai C.R sebesar 0,376 dan probabilitas 0,707. Tanda koefisien regresi yang menunjukkan hubungan komitmen profesional kontinu dengan perilaku URT berbeda dengan tanda yang diekspektasi dan nilai probabilitas melampaui taraf signifikan 0,05 ($p=0,707$). Berdasarkan hasil pengujian disimpulkan hipotesis penelitian 5b yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara dimensi komitmen profesional kontinu dengan perilaku URT ditolak.

Pada hasil pengolahan data ditunjukkan nilai koefisien regresi hubungan komitmen profesional normatif dengan perilaku URT sebesar -0,232 dengan nilai C.R sebesar -2,239 dan probabilitas 0,025. Berdasarkan hasil nilai C.R yang melampaui nilai t-tabel dan probabilitas yang berada di bawah nilai taraf signifikansi 0,05 ($p=0,025$), disimpulkan hipotesis 5c yang menyatakan terdapat hubungan negatif komitmen profesional normatif dengan perilaku URT diterima.

Sebagai rangkuman hasil pengujian terhadap hipotesis yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara dimensi komitmen profesional dengan perilaku URT tidak mendapat dukungan empiris sepenuhnya. Bukti empiris memberi dukungan atas hipotesis yang diajukan untuk dimensi komitmen profesional normatif, sedangkan untuk dimensi komitmen profesional afektif dan kontinu tidak mendapat dukungan empiris.

4.6.1.5. Pengujian Hipotesis 6a dan 6b

Hipotesis 6a menyatakan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA. Hasil pengolahan data menunjukkan koefisien regresi hubungan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA sebesar 0,166 dengan nilai C.R sebesar 2,567 dan probabilitas $p=0,010$. Nilai C.R tersebut lebih besar dari nilai t-tabel ($2,085 > 1,96$) dengan nilai probabilitas di bawah taraf signifikansi 0,05 ($p=0,010$). Berdasarkan hasil pengujian disimpulkan hipotesis penelitian yang menyatakan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA diterima.

Hipotesis 6b menyatakan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT. Koefisien regresi yang menunjukkan hubungan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT sebesar 0,280 dengan nilai C.R sebesar 3,829 dan nilai probabilitas 0,000. Hasil pengujian menunjukkan hipotesis 6b tidak dapat ditolak karena nilai C.R lebih besar dari t-tabel ($3,065 > 1,96$) dan probabilitas di bawah taraf signifikansi yaitu 0,05 ($p = 0,000$). Berdasarkan hasil pengujian disimpulkan hipotesis penelitian yang menyatakan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT diterima.

Sebagai rangkuman hipotesis 6a dan 6b yang menyatakan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian ini mengindikasikan semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor pada

pelaksanaan program audit, maka auditor semakin cenderung melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program.

Rangkuman hasil pengujian hipotesis penelitian H1 sampai dengan H6b disajikan pada tabel 4.20.

TABEL 4.20
Rangkuman Hasil Pengujian Hipotesis 1 sampai dengan H6b

Hubungan Variabel	Hipotesis	Koefisien	S.E.	C.R	P	Kesimpulan
TAWD ← LOC	H1	0,342	0,084	4,663	0,001	Diterima
RKA ← LOC	H2a	0,146	0,082	2,132	0,033	Diterima
URT ← LOC	H2b	0,155	0,094	2,045	0,041	Diterima
TAWD ← KPA	H3a	-0,039	0,082	-0,410	0,682	Ditolak
TAWD ← KPK	H3b	-0,011	0,077	-0,155	0,877	Ditolak
TAWD ← KPN	H3c	-0,214	0,090	-2,357	0,018	Diterima
RKA ← KPA	H4a	-0,178	0,082	-1,964	0,050	Diterima
RKA ← KPK	H4b	0,111	0,077	1,578	0,115	Ditolak
RKA ← KPN	H4c	-0,232	0,092	-2,635	0,008	Diterima
URT ← KPA	H5a	0,000	0,093	-0,004	0,997	Ditolak
URT ← KPK	H5b	0,029	0,087	0,376	0,707	Ditolak
URT ← KPN	H5c	-0,217	0,104	-2,239	0,025	Diterima
RKA ← TAWD	H6a	0,166	0,068	2,567	0,010	Diterima
URT ← TAWD	H6b	0,280	0,079	3,829	0,001	Diterima

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D6 dan D7)

4.6.1.6. Pengujian Hipotesis 7a

Hipotesis 7a menyatakan posisi auditor berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA. Sebelum dilakukan uji invarian model, terlebih dahulu dilakukan analisis perbandingan nilai dan signifikansi koefisien jalur dan nilai koefisien determinasi

yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku RKA sub grup posisi auditor (level bawah dan level atas) dengan full model sebagaimana disajikan pada tabel 4.21.

TABEL 4.21
Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi
Model Perilaku RKA antara Sub Grup Posisi Auditor dengan Full Model

Jalur	Posisi Auditor		Full Model
	Level Bawah	Level Atas	
TAWD ← LOC	0,396***	0,237**	0,342***
TAWD ← KPA	-0,044	-0,164	-0,039
TAWD ← KPK	-0,064	0,045	-0,011
TAWD ← KPN	-0,181	-0,145	-0,214**
RKA ← LOC	0,163*	0,168	0,146**
RKA ← KPA	-0,178	-0,149	-0,178**
RKA ← KPK	0,070	0,133	0,111
RKA ← KPN	-0,206*	-0,267**	-0,232**
RKA ← TAWD	0,111	0,208**	0,166**
Koefisien Determinasi			
TAWD	0,289	0,184	0,232
RKA	0,227	0,317	0,263

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D8, D6)

Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.21 nilai dan signifikansi koefisien jalur yang diestimasi dari model perilaku RKA sub grup posisi auditor (posisi level bawah dan posisi level atas) dengan full model adalah berbeda. Sebagai contoh, nilai dan signifikansi koefisien jalur dari *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu (TAWD) pada grup posisi level bawah, grup posisi level atas, dan full model secara berurutan masing-masing adalah sebesar 0,396 ($p < 0,001$), 0,237 ($p < 0,05$), dan 0,342 ($p < 0,001$). Demikian juga halnya dengan nilai dan signifikansi delapan pasangan jalur lainnya ditemukan berbeda pada grup posisi level bawah, level atas, dan full model.

Pada tabel 4.21 juga ditunjukkan nilai koefisien determinasi konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku RKA untuk sub grup posisi auditor (posisi level bawah dan posisi level atas) dan full model adalah berbeda. Model perilaku RKA pada grup posisi level bawah memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik atas varian konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan yaitu sebesar 28,9%, sedangkan pada grup posisi level atas dan full model hanya 18,4% dan 23,2% secara berurutan. Untuk konstruk perilaku RKA model pada grup posisi level atas memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik yaitu 31,7%, sedangkan pada grup posisi level bawah dan full model varian perilaku RKA yang dapat dijelaskan oleh model masing-masing 22,7% dan 26,3% secara berurutan.

Hasil analisis perbandingan nilai dan signifikansi koefisien jalur dan nilai koefisien determinasi model perilaku RKA antara sub grup posisi auditor (level bawah dan level atas) dengan full model mengindikasikan bahwa posisi auditor berpengaruh terhadap model perilaku RKA. Untuk mengetahui apakah posisi auditor berpengaruh signifikan terhadap model, dilakukan uji invarian terhadap model perilaku RKA grup posisi level bawah dan grup posisi level atas dengan memperbandingkan nilai Chi-square yang diestimasi dari model yang dibatasi dan model dasar.

Hasil yang diestimasi dari model perilaku RKA yang dibatasi menunjukkan nilai Chi-square sebesar 1.707,146 dengan derajat kebebasan sebesar 1.617, sedangkan nilai Chi-square dari model dasar adalah 1.700,950 dengan derajat kebebasan sebesar 1.608. Hasil uji signifikansi perubahan Chi-Square ($\Delta\chi^2=6,196$)

dengan perubahan derajat kebebasan ($\Delta d.f=9$) menunjukkan perubahan model fit tidak signifikan yaitu dengan probabilitas 0,720. Hasil pengujian ini menunjukkan model perilaku RKA grup posisi level bawah dengan posisi level atas tidak berbeda secara signifikan ($p>0,1$). Berdasarkan hasil pengujian invarian model disimpulkan hipotesis penelitian 7a yang menyatakan posisi auditor berpengaruh terhadap model perilaku RKA ditolak.

4.6.1.7. Pengujian Hipotesis 7b

Hipotesis 7b menyatakan posisi auditor berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Sebelum dilakukan pengujian invarian model, terlebih dahulu dilakukan analisis perbandingan nilai dan signifikansi koefisien jalur dan nilai koefisien determinasi yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku URT sub grup posisi auditor (level bawah dan level atas) dengan full model sebagaimana disajikan pada tabel 4.22.

TABEL 4.22
Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi
Model Perilaku URT antara Sub Grup Posisi Auditor dengan Full Model

Jalur	Posisi Auditor		Full Model
	Level Bawah	Level Atas	
TAWD \leftarrow LOC	0,396***	0,237**	0,342***
TAWD \leftarrow KPA	-0,044	-0,164	-0,039
TAWD \leftarrow KPK	-0,064	0,046	-0,011
TAWD \leftarrow KPN	-0,182	-0,146	-0,214**
URT \leftarrow LOC	0,268**	0,140	0,155**

URT ← KPA	-0,069	0,141	0,000
URT ← KPK	0,027	-0,033	0,029
URT ← KPN	0,041	-0,520***	-0,217**
URT ← TAWD	0,283**	0,247**	0,280***
Koefisien Determinasi			
TAWD	0,289	0,184	0,232
URT	0,237	0,364	0,238

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D9 dan D7)

Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.22 nilai dan signifikansi koefisien jalur yang diestimasi dari model perilaku URT sub grup posisi auditor (level bawah dan level atas) dengan full model adalah berbeda. Sebagai contoh, nilai dan signifikansi koefisien jalur dari *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu (TAWD) pada grup posisi level bawah, grup posisi level atas, dan full model secara berurutan masing-masing adalah sebesar 0,396 ($p < 0,001$), 0,237 ($p < 0,05$), dan 0,342 ($p < 0,001$). Demikian juga dengan nilai dan signifikansi koefisien delapan pasangan jalur lainnya ditemukan berbeda pada grup posisi level bawah, level atas, dan full model.

Pada tabel 4.22 juga ditunjukkan nilai koefisien determinasi konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku URT untuk sub grup posisi auditor dengan full model adalah berbeda. Model perilaku URT pada grup posisi level bawah memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik atas varian konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan yaitu sebesar 28,9%, sedangkan pada grup posisi level atas dan full model hanya 18,4% dan 23,2% secara berurutan. Untuk konstruk perilaku URT model pada grup posisi level atas memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik yaitu 36,4%, sedangkan pada grup posisi level bawah dan full model

varian perilaku RKA yang dapat dijelaskan oleh model masing-masing 23,7% dan 23,8% secara berurutan.

Hasil analisis perbandingan nilai dan signifikansi koefisien jalur dan nilai koefisien determinasi model perilaku URT antar sub grup posisi auditor (level bawah dan level atas) dengan full model mengindikasikan posisi auditor berpengaruh terhadap model perilaku URT. Untuk mengetahui apakah posisi auditor berpengaruh signifikan terhadap model, dilakukan uji invarian terhadap model perilaku URT grup posisi level bawah dan grup posisi level atas dengan memperbandingkan nilai Chi-square yang diestimasi dari model yang dibatasi dan model dasar.

Hasil yang diestimasi dari model perilaku URT yang dibatasi menunjukkan nilai Chi-square sebesar 1.179,735 dengan derajat kebebasan sebesar 1.099, sedangkan nilai Chi-square dari model dasar adalah 1.161,200 dengan derajat kebebasan sebesar 1.090. Hasil uji signifikansi perubahan Chi-Square ($\Delta\chi^2=18,535$) dengan perubahan derajat kebebasan ($\Delta d.f=9$) menunjukkan perubahan model fit yang signifikan yaitu dengan probabilitas sebesar 0,029. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa model perilaku URT grup posisi level bawah dengan posisi level atas adalah berbeda secara signifikan ($p<0,1$). Berdasarkan hasil pengujian invarian disimpulkan hipotesis penelitian 7b yang menyatakan posisi auditor berpengaruh terhadap model perilaku URT diterima.

4.6.1.8. Pengujian Hipotesis 8a

Hipotesis 8a menyatakan tipe KAP berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA. Sebelum dilakukan pengujian invarian, terlebih dahulu dilakukan analisis perbandingan nilai dan signifikansi koefisien jalur dan nilai koefisien determinasi yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku RKA sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model sebagaimana disajikan pada tabel 4.23.

TABEL 4.23
Perbandingan Nilai Koefisien Jalur dan Determinasi
Model Perilaku RKA antara Sub Grup Tipe KAP dengan Full Model

Jalur	Tipe KAP		Full Model
	Afiliasi	Non-Afiliasi	
TAWD ← LOC	0,494**	0,252**	0,342***
TAWD ← KPA	-0,103	0,026	-0,039
TAWD ← KPK	0,000	-0,033	-0,011
TAWD ← KPN	-0,126	-0,195	-0,214**
RKA ← LOC	0,492**	0,042	0,146**
RKA ← KPA	0,364	-0,266**	-0,178**
RKA ← KPK	0,062	0,069	0,111
RKA ← KPN	-0,607***	-0,069	-0,232**
RKA ← TAWD	0,030	0,188**	0,166**
Koefisien Determinasi			
TAWD	0,435	0,104	0,232
RKA	0,466	0,146	0,263

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D10 dan D6)

Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.23 nilai dan signifikansi koefisien jalur yang diestimasi dari model perilaku RKA sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model adalah berbeda. Sebagai contoh, nilai dan signifikansi koefisien jalur dari *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu (TAWD) pada grup KAP Afiliasi, grup KAP Non-Afiliasi, dan full model secara berurutan masing-

masing adalah 0,494 ($p < 0,05$), 0,252 ($p < 0,05$), dan 0,342 ($p < 0,001$). Demikian juga dengan nilai dan signifikansi koefisien delapan pasangan jalur lainnya ditemukan berbeda pada grup KAP Afiliasi, grup KAP Non-Afiliasi, dan full model.

Pada tabel 4.23 juga ditunjukkan nilai koefisien determinasi konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku RKA sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model adalah berbeda. Model perilaku RKA grup KAP Afiliasi memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik untuk konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA dibandingkan dengan model grup KAP Non-Afiliasi dan full model. Pada grup KAP Afiliasi, model memberikan varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan sebesar 43,5%, dan di konstruk perilaku RKA sebesar 46,6%, sedangkan pada grup KAP Non-Afiliasi hanya 10,4% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan 14,6% di konstruk perilaku RKA. Pada full model, model ini memberi varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan sebesar 23,2% dan di konstruk perilaku RKA sebesar 26,3%.

Hasil analisis perbandingan nilai koefisien jalur dan determinasi model perilaku RKA sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model mengindikasikan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku RKA. Untuk mengetahui apakah posisi auditor berpengaruh signifikan terhadap model, dilakukan uji invarian terhadap model perilaku RKA grup KAP Afiliasi dan grup KAP Non-Afiliasi dengan memperbandingkan nilai Chi-square yang diestimasi dari model yang dibatasi dan model dasar.

Hasil yang diestimasi dari model perilaku RKA yang dibatasi menunjukkan nilai Chi-square sebesar 1.704,173 dengan derajat kebebasan sebesar 1.617, sedangkan nilai Chi-square dari model dasar adalah 1.687,875 dengan derajat kebebasan sebesar 1.608. Hasil uji signifikansi perubahan Chi-Square ($\Delta\chi^2=16,298$) dengan perubahan derajat kebebasan ($\Delta d.f=9$) menunjukkan perubahan model fit yang signifikan yaitu dengan probabilitas 0,061. Hasil pengujian ini menunjukkan model perilaku RKA grup KAP Afiliasi dengan KAP Non-Afiliasi adalah berbeda signifikan ($p<0,1$). Berdasarkan hasil pengujian invarian disimpulkan hipotesis penelitian 8a yang menyatakan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku RKA diterima.

4.6.1.9. Pengujian Hipotesis 8b

Hipotesis 8b menyatakan tipe KAP berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Sebelum dilakukan pengujian invarian, terlebih dahulu dilakukan analisis perbandingan nilai dan signifikansi koefisien jalur dan nilai koefisien determinasi yang diestimasi dari model persamaan struktural perilaku URT sub tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model sebagaimana disajikan pada tabel 4.24.

TABEL 4.24
Perbandingan Nilai Koefisien Regresi dan Determinasi
Model Perilaku URT antara Sub Grup Tipe KAP dengan Full Model

Jalur	Tipe KAP	
-------	----------	--

	Afiliasi	Non-Afiliasi	Full Model
TAWD ← LOC	0,493**	0,251**	0,342***
TAWD ← KPA	-0,099	0,026	-0,039
TAWD ← KPK	0,002	-0,032	-0,011
TAWD ← KPN	-0,132	-0,195	-0,214**
URT ← LOC	0,399**	0,065	0,155**
URT ← KPA	0,241	0,005	0,000
URT ← KPK	-0,066	0,070	0,029
URT ← KPN	-0,450**	-0,127	-0,217**
URT ← TAWD	0,071	0,334***	0,280***
Koefisien Determinasi			
TAWD	0,435	0,104	0,232
URT	0,376	0,154	0,238

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D11 dan D7)

Signifikan pada tingkat * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.24 nilai dan signifikansi koefisien jalur yang diestimasi dari model perilaku URT sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model adalah berbeda. Sebagai contoh, nilai dan signifikansi koefisien jalur dari *locus of control* (LOC) ke tekanan anggaran waktu (TAWD) pada grup KAP Afiliasi, grup KAP Non-Afiliasi, dan full model secara berurutan masing-masing adalah sebesar 0,493 ($p < 0,05$), 0,251 ($p < 0,05$), dan 0,342 ($p < 0,001$). Demikian juga dengan nilai dan signifikansi delapan pasangan jalur lainnya ditemukan berbeda pada grup KAP Afiliasi, grup KAP Non-Afiliasi, dan full model.

Pada tabel 4.24 juga ditunjukkan nilai koefisien determinasi konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan (TAWD) dan perilaku URT untuk sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model adalah berbeda. Model perilaku URT grup KAP Afiliasi memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik untuk konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT dibandingkan

dengan model grup KAP Non-Afiliasi dan full model. Pada grup KAP Afiliasi, model memberikan varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan sebesar 43,5%, dan di konstruk perilaku URT sebesar 37,6%, sedangkan pada grup KAP Non-Afiliasi hanya 10,4% di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan 15,4% di konstruk perilaku RKA. Pada full model, model ini memberi varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan sebesar 23,2% dan di konstruk perilaku URT sebesar 23,8%.

Hasil analisis perbandingan nilai koefisien jalur dan determinasi model perilaku URT sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi) dengan full model mengindikasikan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku URT. Untuk mengetahui apakah posisi auditor berpengaruh signifikan terhadap model, dilakukan uji invarian terhadap model perilaku URT grup KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi dengan memperbandingkan nilai Chi-square yang diestimasi dari model yang dibatasi dan model dasar.

Hasil yang diestimasi dari model perilaku URT yang dibatasi menunjukkan nilai Chi-square sebesar 1.178,713 dengan derajat kebebasan sebesar 1.099, sedangkan nilai Chi-square dari model dasar adalah 1.166,726 dengan derajat kebebasan sebesar 1.090. Hasil uji signifikansi perubahan Chi-Square ($\Delta\chi^2=11,987$) dengan perubahan derajat kebebasan ($\Delta d.f=9$) menunjukkan perubahan model fit tidak signifikan yaitu dengan probabilitas 0,214. Hasil pengujian ini menunjukkan model perilaku RKA grup KAP Afiliasi dengan grup KAP Non-Afiliasi adalah tidak berbeda signifikan ($p>0,1$). Berdasarkan hasil pengujian invarian disimpulkan

hipotesis penelitian 8b yang menyatakan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku URT ditolak.

Rangkuman hasil pengujian hipotesis 7a sampai dengan 8b disajikan pada tabel 4.25.

TABEL 4.25
Rangkuman Hasil Pengujian Hipotesis 7a sampai dengan 8b

Hipotesis	Model Yang Dibatasi		Model Dasar		Perubahan		Prob	Kesimpulan
	χ^2	d.f	χ^2	d.f	χ^2	d.f		
7a	1.707,146	1.617	1.700,950	1.608	6,196	9	0,720	Ditolak
7b	1.179,735	1.099	1.161,200	1.090	18,535	9	0,029	Diterima
8a	1.704,173	1.617	1.687,875	1.608	16,298	9	0,061	Diterima
8b	1.178,713	1.099	1.166,726	1.090	11,987	9	0,214	Ditolak

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D8 sampai dengan D11)

4.6.2. Temuan Pelengkap

4.6.2.1. Analisis Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa *locus of control* dan sebahagian dimensi komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional. Hasil penelitian juga menunjukkan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh signifikan terhadap perilaku audit disfungsional. Oleh karena itu terdapat pengaruh langsung dan tidak langsung karakteristik individual terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

Pada tabel 4.26 disajikan pengaruh langsung (PL), tidak langsung (PLT), dan total (PT) masing-masing variabel karakteristik individual terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT)

TABEL 4.26
Pengaruh Langsung, Tidak Langsung dan Total Karakteristik Individual Auditor Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Variabel	Perilaku RKA			Perilaku URT		
	PL	PTL	PT	PL	PTL	PT
LOC	0,146	0,057	0,203	0,155	0,096	0,251
KPA	-0,178	-0,006	-0,184	0,000	-0,011	-0,011
KPK	0,111	-0,002	0,109	0,029	-0,003	0,026
KPN	-0,232	-0,035	-0,267	-0,217	-0,060	-0,276

Sumber: Diolah dari Hasil Output AMOS (Lampiran D6 dan D7)

Keterangan:

- PL : Pengaruh langsung karakteristik individual auditor terhadap perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT).
- PTL : Pengaruh tidak langsung karakteristik individual auditor terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan.
- PT : Pengaruh total karakteristik individual auditor terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) yaitu jumlah pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung.

Tampak pada tabel 4.26 koefisien regresi yang menunjukkan hubungan langsung variabel karakteristik individual auditor terhadap perilaku RKA dan URT secara relatif lebih besar dibandingkan dengan koefisien regresi yang menunjukkan hubungan tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Sebagai contoh, pengaruh langsung *locus of control* ke perilaku RKA adalah sebesar 0,164, sedangkan pengaruh tidak langsung melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan hanya sebesar 0,057. Hasil analisis ini menunjukkan pengaruh langsung

karakteristik individual terhadap perilaku RKA dan URT lebih kuat dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Meskipun demikian, pengaruh tidak langsung tidak dapat diabaikan karena efek hubungan tidak langsung memperkuat hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

4.6.2.2. Analisis Perbandingan Model Perilaku Audit Disfungsional

Pada penelitian ini diestimasi model persamaan struktural perilaku RKA dan URT untuk full model, sub grup posisi auditor dan sub grup tipe KAP. Untuk memperoleh gambaran mana di antara model tersebut yang memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik atas perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), dilakukan analisis dengan memperbandingkan nilai koefisien determinasi dari masing-masing model sebagaimana disajikan pada tabel 4.27.

Tampak pada tabel 4.27 model sub grup tipe KAP kelompok KAP Afiliasi memiliki nilai koefisien determinasi yang paling tinggi dibandingkan dengan model-model lainnya. Berdasarkan analisis perbandingan nilai koefisien determinasi model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) grup KAP Afiliasi memiliki kekuatan penjelas yang lebih baik atas variabilitas tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Tabel 4.27
Perbandingan Nilai Koefisien Determinasi Model Persamaan Struktural

Perilaku RKA dan URT: Full Model dan Sub Grup

Keterangan	Nilai Koefisien Determinasi		
	TAWD	Perilaku RKA	Perilaku URT
Full Model	0,232	0,263	0,238
Sub Group: Posisi Auditor			
– Posisi Level Bawah	0,289	0,227	0,237
– Posisi Level Atas	0,184	0,317	0,364
Sub Group: Tipe KAP			
– KAP Afiliasi	0,435	0,466	0,376
– KAP Non-Afiliasi	0,104	0,146	0,154

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D)

4.6.2.3. Analisis Perbandingan Kekuatan Koefisien Jalur Individual

Hasil yang diestimasi dari model perilaku RKA dan URT sub grup posisi auditor dan tipe KAP menunjukkan nilai koefisien jalur yang berpasangan antar grup adalah berbeda. Untuk mengetahui apakah pasangan jalur struktural individual antar grup tersebut berbeda secara signifikan, dilakukan pengujian invarian terhadap jalur-jalur struktural individual model perilaku RKA dan URT antar grup berdasarkan posisi auditor (posisi level bawah dengan level atas) dan tipe KAP (KAP Afiliasi dengan KAP Non-Afiliasi).

Uji invarian koefisien jalur struktural individual dilakukan dengan memperbandingkan nilai Chi-square dari model yang dibatasi (pasangan jalur dibatasi) dengan model dasar. Selanjutnya perubahan dari Chi-square ($\Delta \chi^2$) diuji signifikansi dengan perubahan derajat kebebasan. Jika hasil pengujian menunjukkan perubahan model fit yang signifikan ($p < 0,1$), ini menunjukkan bahwa jalur-jalur di dua grup berbeda signifikan (Byrne, 2001). Hasil pengujian invarian koefisien jalur

struktural individual dari model perilaku RKA dan URT untuk sub grup posisi auditor dan tipe KAP disajikan pada seksi berikut.

4.6.2.3.1. Model Perilaku RKA: Sub Grup Posisi Auditor

Hasil pengujian invarian pasangan jalur struktural individual model perilaku RKA grup posisi level bawah dengan grup posisi level atas disajikan pada tabel 4.28.

Tabel 4.28
Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku RKA antara Grup Posisi Level Bawah dan Grup Posisi Level Atas

Jalur	Posisi Level Bawah	Arah Perbedaan	Posisi Level Atas	$\Delta \chi^2$	Prob	Ket
TAWD \leftarrow LOC	0,396***	>	0,237**	3,571	0,059	S
TAWD \leftarrow KPA	-0,044	<	-0,164	0,247	0,619	TS
TAWD \leftarrow KPK	-0,064	>	0,045	0,520	0,471	TS
TAWD \leftarrow KPN	-0,181	>	-0,145	0,118	0,731	TS
RKA \leftarrow LOC	0,163*	<	0,168	0,014	0,906	TS
RKA \leftarrow KPA	-0,178	>	-0,149	0,008	0,929	TS
RKA \leftarrow KPK	0,070	<	0,133	0,331	0,565	TS
RKA \leftarrow KPN	-0,206*	<	-0,267**	0,194	0,660	TS
RKA \leftarrow TAWD	0,111	<	0,208**	1,094	0,296	TS

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D8)

Koefisien jalur signifikan pada * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.28 dari sembilan pasangan koefisien jalur yang berbeda ditemukan hanya satu pasang koefisien jalur yang berbeda secara signifikan yaitu jalur dari *locus of control* ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan ($p < 0,1$); sementara delapan pasangan jalur struktural individual lainnya tidak berbeda secara signifikan ($p > 0,1$).

Hasil pengujian menunjukkan hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan lebih kuat pada grup posisi

level bawah ($\Delta \chi^2 = 3,571$; $p = 0,059$). Temuan ini dapat dimaknai kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal menilai dan mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit akan semakin tinggi terutama pada auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior) dalam organisasi KAP.

4.6.2.3.2. Model Perilaku URT: Sub Grup Posisi Auditor

Hasil pengujian invarian pasangan jalur struktural individual model perilaku URT grup posisi level bawah dengan grup posisi level atas disajikan pada tabel 4.29.

TABEL 4.29
Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku URT antara Grup Posisi Level Bawah dan Grup Posisi Level Atas

Jalur	Posisi Level Bawah	Arah Perbedaan	Posisi Level Atas	$\Delta \chi^2$	Prob	Ket
TAWD \leftarrow LOC	0,396***	>	0,237**	3,577	0,059	S
TAWD \leftarrow KPA	-0,044	<	-0,164	0,268	0,605	TS
TAWD \leftarrow KPK	-0,064	>	0,046	0,547	0,460	TS
TAWD \leftarrow KPN	-0,182	>	-0,146	0,122	0,727	TS
URT \leftarrow LOC	0,268**	>	0,140	1,412	0,235	TS
URT \leftarrow KPA	-0,069	<	0,141	1,005	0,316	TS
URT \leftarrow KPK	0,027	>	-0,033	0,167	0,683	TS
URT \leftarrow KPN	0,041	<	-0,520***	7,685	0,006	S
URT \leftarrow TAWD	0,283**	>	0,247**	0,021	0,885	TS

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D9)

Koefisien jalur signifikan pada * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.29 sembilan pasang dari jalur-jalur berbeda ditemukan dua pasang jalur berbeda secara signifikan yaitu jalur dari *locus of control* ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan probabilitas sebesar 0,059 ($p < 0,1$), dan jalur dari komitmen profesional normatif ke perilaku *underreporting of time* dengan

probabilitas sebesar 0,006 ($p > 0,1$); sedangkan tujuh pasangan jalur struktural individual lainnya tidak berbeda secara signifikan ($p > 0,1$).

Hasil pengujian menunjukkan hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan lebih kuat pada grup posisi level bawah ($\Delta \chi^2 = 3,571$; $p = 0,059$). Temuan ini dapat dimaknai kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal menilai dan mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit akan semakin kuat terutama pada auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior) dalam organisasi KAP.

Temuan penelitian juga menunjukkan hubungan negatif antara komitmen profesional dengan perilaku URT lebih kuat pada grup posisi level atas dibandingkan posisi level bawah. Hasil penelitian ini dapat dimaknai kecenderungan auditor yang memiliki komitmen profesional normatif kuat menghindari perilaku URT semakin meningkat terutama pada auditor yang menduduki posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dalam organisasi KAP.

4.6.2.3.3. Model Perilaku RKA: Sub Grup Tipe KAP

Hasil pengujian invarian pasangan jalur struktural individual model perilaku RKA antara grup KAP Afiliasi dengan grup KAP Non-Afiliasi disajikan pada tabel 4.30.

Tabel 4.30
Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku
RKA antara Grup KAP Afiliasi dan Grup KAP Non-Afiliasi

Jalur	KAP Afiliasi	Arah Perbedaan	KAP Non-Afiliasi	$\Delta \chi^2$	Prob	Ket
TAWD \leftarrow LOC	0,494**	>	0,252**	1,546	0,214	TS
TAWD \leftarrow KPA	-0,103	>	0,026	0,225	0,635	TS
TAWD \leftarrow KPK	0,000	<	-0,033	0,054	0,816	TS
TAWD \leftarrow KPN	-0,126	<	-0,195	0,338	0,561	TS
RKA \leftarrow LOC	0,492**	>	0,042	7,873	0,005	S
RKA \leftarrow KPA	0,364	>	-0,266**	5,633	0,018	S
RKA \leftarrow KPK	0,062	<	0,069	0,000	1,000	TS
RKA \leftarrow KPN	-0,607***	>	-0,069	7,541	0,006	S
RKA \leftarrow TAWD	0,030	<	0,188**	14,169	0,000	S

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D10)

Koefisien jalur signifikan pada * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.30 dari sembilan pasang jalur-jalur berbeda ditemukan empat pasangan koefisien jalur berbeda secara signifikan ($p < 0,1$), sedangkan lima pasangan koefisien jalur lainnya tidak berbeda signifikan ($p > 0,1$). Koefisien jalur yang berbeda signifikan adalah jalur dari *locus of control* ke perilaku RKA, jalur dari komitmen profesional afektif ke perilaku RKA, jalur dari komitmen profesional normatif ke perilaku RKA, dan jalur dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan ke perilaku RKA.

Hasil pengujian menunjukkan hubungan positif antara *locus of control* dengan perilaku RKA lebih kuat pada grup KAP Afiliasi. Temuan penelitian ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal melakukan perilaku RKA dalam pelaksanaan prosedur audit semakin meningkat terutama pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi.

Temuan penelitian menunjukkan hubungan komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA berbeda pada auditor yang bekerja pada KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi. Pada grup KAP Afiliasi hubungan tersebut adalah positif, meskipun demikian hubungan tersebut tidak signifikan, sedangkan pada grup KAP Non-Afiliasi hubungan tersebut adalah negatif dan signifikan dan kedua jalur tersebut berbeda signifikan. Hasil penelitian ini menunjukkan tipe KAP memoderasi hubungan komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA. Temuan penelitian ini dapat diinterpretasikan kecenderungan auditor yang memiliki komitmen profesional afektif kuat menghindari perilaku RKA semakin kuat terutama pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi.

Hasil penelitian menunjukkan hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA lebih kuat pada grup KAP Afiliasi. Temuan penelitian ini dapat dimaknai kecenderungan auditor yang memiliki komitmen profesional normatif kuat menghindari perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit semakin meningkat terutama pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi.

Hasil pengujian menunjukkan hubungan positif tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA lebih kuat pada grup KAP Afiliasi. Temuan penelitian ini dapat diinterpretasikan bahwa dalam kondisi tekanan anggaran waktu kecenderungan auditor melakukan perilaku RKA semakin tinggi terutama pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi.

4.6.2.3.4. Model Perilaku URT: Sub Grup Tipe KAP

Hasil pengujian invarian pasangan jalur struktural individual model perilaku URT grup KAP Afiliasi dengan grup KAP Non-Afiliasi disajikan pada tabel 4.31.

Tabel 4.31
Perbandingan Koefisien-Koefisien Jalur Model Persamaan Struktural Perilaku URT antara Grup KAP Afiliasi dan Grup KAP Non-Afiliasi

Jalur	KAP Afiliasi	Arah Perbedaan	KAP Non-Afiliasi	$\Delta \chi^2$	Prob	Ket
TAWD \leftarrow LOC	0,493**	>	0,251**	1,551	0,213	TS
TAWD \leftarrow KPA	-0,099	>	0,026	0,215	0,643	TS
TAWD \leftarrow KPK	0,002	<	-0,032	0,057	0,811	TS
TAWD \leftarrow KPN	-0,132	<	-0,195	0,281	0,596	TS
URT \leftarrow LOC	0,399**	>	0,065	3,355	0,067	S
URT \leftarrow KPA	0,241	>	0,005	0,632	0,427	TS
URT \leftarrow KPK	-0,066	<	0,070	0,668	0,414	TS
URT \leftarrow KPN	-0,450**	>	-0,127	2,101	0,147	TS
URT \leftarrow TAWD	0,071	<	0,334***	1,635	0,201	TS

Sumber: Diolah dari Output AMOS (Lampiran D11)

Koefisien jalur signifikan pada * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$

Tampak pada tabel 4.31 dari sembilan pasangan koefisien jalur yang berbeda ditemukan hanya satu pasang jalur yang berbeda secara signifikan yaitu jalur dari *locus of control* ke perilaku *underreporting of time* ($p < 0,1$), sedangkan delapan pasangan koefisien jalur struktural individual lainnya tidak berbeda secara signifikan ($p > 0,1$).

Hasil pengujian menunjukkan hubungan positif *locus of control* dengan perilaku URT lebih kuat pada grup KAP Afiliasi dibandingkan grup KAP Non-Afiliasi. Hasil penelitian ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal melakukan tindakan perilaku URT lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi.

4.7. Pembahasan Hasil Penelitian

4.7.1. Pengaruh *Locus Of Control* Terhadap Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

Hipotesis 1 memprediksikan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hipotesis ini mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian ini mengindikasikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan tugas audit dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal. Dengan perkataan lain, semakin eksternal *locus of control* individu auditor, maka mereka cenderung menilai dan mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit.

Alasan atas diterimanya hipotesis penelitian dapat diuraikan sebagai berikut. Sebagaimana didokumentasikan dalam literatur psikologi, individu dengan *locus of control* eksternal meyakini bahwa mereka memiliki kemampuan yang terbatas untuk melakukan kontrol terhadap keadaan (Lefcourt, 1992), dan cenderung memandang suatu keadaan sebagai tekanan atau kondisi yang menimbulkan stres (Chan, 1977). Dengan demikian, auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung memandang anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan audit. Hal ini terjadi karena auditor dituntut menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu (Kelley dan Seiler, 1982; Mc Nair, 1991; Otley dan Piece, 1996a), sementara mereka memiliki kemampuan yang terbatas atas anggaran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan audit.

Penelitian-penelitian terdahulu belum ada yang menguji hubungan antara *locus of control* individu auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan seperti yang diinvestigasi pada penelitian ini. Meskipun demikian, hasil penelitian tentang stres-kerja yang dilakukan oleh Choo (1986) menunjukkan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal. Karena tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan stres yang dirasakan atau dialami individu auditor dalam pelaksanaan prosedur audit sebagai akibat penilaian atau persepsi mereka terhadap anggaran waktu audit, maka hasil penelitian ini sesuai dengan temuan Choo (1986).

Temuan penelitian ini memberi dukungan empiris terhadap literatur stres-kerja yang menyatakan stres yang dialami karyawan dalam lingkungan kerja dipengaruhi oleh karakteristik individual (Gibson *et al.*, 1995; Robbins, 2003; Kreitner dan Kinicki, 2000). Secara spesifik, temuan penelitian ini mendukung teori proses transaksional Lazarus (1995) yang menyatakan persepsi dan penilaian individu terhadap *stressor* dipengaruhi karakteristik individual. Hasil penelitian ini membuktikan *locus of control* individu auditor merupakan karakteristik individual auditor yang berpengaruh terhadap tingkat tekanan (stres) yang dirasakan individu auditor atas anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur audit.

4.7.2. Pengaruh *Locus Of Control* Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Hipotesis 2a dan 2b memprediksikan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hasil pengolahan data mendukung kedua hipotesis penelitian. Temuan penelitian ini mengindikasikan semakin eksternal *locus of control* individu auditor, maka mereka cenderung melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan prosedur audit. Sebagai alternatif semakin internal *locus of control* individu auditor, maka mereka cenderung menghindari tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan prosedur audit.

Lebih lanjut, hasil penelitian menunjukkan pengaruh *locus of control* terhadap perilaku URT lebih besar dibandingkan dengan pengaruh *locus of control* terhadap perilaku RKA. Hal ini ditunjukkan melalui koefisien regresi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku URT yang secara relatif lebih besar dibandingkan dengan hubungan antara *locus of control* dengan perilaku RKA ($0,155 > 0,146$). Temuan ini mengindikasikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal lebih cenderung melakukan tindakan-tindakan yang tidak secara langsung mempengaruhi kualitas audit (URT) dibandingkan dengan tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung (perilaku RKA) dalam pelaksanaan program audit.

Alasan atas diterimanya hipotesis penelitian ini dapat diurai sebagai berikut. Individu yang memiliki *locus of control* eksternal meyakini bahwa mereka memiliki kemampuan yang terbatas atas kondisi atau keadaan yang mereka hadapi (Lazarus dan Folkman, 1984), dan cenderung menggunakan strategi berfokus emosi dalam

menanggulangi suatu kendala yang mereka hadapi (Ress dan Cooper, 1992; Schill dan Beyler, 1982). Konsisten dengan uraian di atas, ketika auditor yang memiliki *locus of control* eksternal menghadapi batas anggaran waktu dalam pelaksanaan program audit; dimana mereka meyakini tidak dapat melakukan kontrol atas anggaran waktu tersebut, maka untuk menanggulangi kendala anggaran waktu mereka cenderung melakukan strategi berfokus-emosi yang diwujudkan melalui tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam menyelesaikan tugas audit.

Alasan lainnya adalah individu yang memiliki *locus of control* eksternal dicirikan cenderung tidak mempertimbangkan konsekuensi dari suatu tindakan yang mereka lakukan serta kurang bertanggungjawab atas perbuatan mereka (Davis dan Davis, 1972). Berdasarkan hal tersebut, ketika auditor mendapat kesulitan menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu, maka auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hal ini terjadi karena mereka tidak mempertimbangkan konsekuensi dari tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) yang mereka perbuat.

Hasil penelitian Malone dan Robert (1996) menunjukkan pengaruh *locus of control* terhadap perilaku reduksi kualitas audit (RKA) secara statistik tidak signifikan. Meskipun demikian tanda koefisien regresi sesuai dengan yang dihipotesakan yaitu hubungan positif *locus of control* eksternal dengan perilaku reduksi reduksi kualitas audit. Dengan demikian hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Malone dan Robert (1996).

Temuan penelitian ini membuktikan hasil penelitian yang menemukan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal lebih menerima perilaku audit disfungsional (Donnelly *et al.*, 2003) dan memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melakukan perilaku audit disfungsional (Shapeero *et al.*, 2003). Karena penerimaan dan intensi untuk melakukan perilaku merupakan suatu sikap yang berpengaruh terhadap perilaku aktual, maka temuan penelitian ini membuktikan hasil penelitian Donnelly *et al.*, (2003) dan Shapeero *et al.*, (2003) yang menunjukkan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Temuan penelitian ini menyediakan dukungan empiris terhadap teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) yang menyatakan strategi yang dipilih individu dalam mengatasi *stressor* dipengaruhi oleh keyakinan individu atas kemampuan mereka dalam melakukan kontrol terhadap *stressors*. Hasil penelitian ini menunjukkan *locus of control* individu auditor merupakan salah satu karakteristik individual auditor yang berpengaruh terhadap keyakinan auditor dalam melakukan kontrol atas kendala anggaran waktu yang mereka hadapi pada pelaksanaan prosedur audit. Temuan penelitian mengindikasikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung memilih strategi berfokus-emosi untuk menanggulangi kendala anggaran waktu yaitu dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pada pihak lain, auditor dengan *locus of control* internal cenderung memilih strategi berfokus-masalah yaitu dengan cara fungsional.

Hasil penelitian ini juga membuktikan proposisi yang diusulkan Trevino (1986) yang menyatakan individu dengan *locus of control* eksternal lebih cenderung untuk berperilaku tidak etis dibandingkan dengan individu dengan *locus of control* internal. Karena perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) merupakan perilaku tidak etis yang dilakukan auditor pada pelaksanaan prosedur audit, maka temuan penelitian ini membuktikan proposisi yang diajukan Trevino (1986) dari setting perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Temuan penelitian ini menunjukkan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung melakukan perilaku tidak etis (RKA dan URT) dalam pelaksanaan audit dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

4.7.3. Pengaruh Komitmen Profesional Terhadap Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan

Hipotesis 3a memprediksikan terdapat hubungan negatif komitmen profesional afektif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Meskipun tanda koefisien regresi adalah negatif sesuai dengan yang dihipotesakan, namun hubungan tersebut tidak signifikan. Dengan demikian hipotesis penelitian ditolak. Hasil penelitian ini mengindikasikan komitmen individu auditor dalam dimensi afektif tidak berpengaruh terhadap penilaian dan persepsi mereka terhadap anggaran waktu. Dengan perkataan lain, komitmen profesional afektif tidak berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan individu auditor dalam pelaksanaan program audit.

Hipotesis 3b memprediksikan terdapat hubungan negatif komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hasil pengolahan data menunjukkan; meskipun tanda koefisien regresi adalah negatif sesuai dengan yang dihipotesakan namun hubungan tersebut tidak signifikan. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa data penelitian tidak mendukung hipotesis penelitian. Temuan penelitian ini mengindikasikan dimensi kontinu komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan individu auditor dalam pelaksanaan program audit.

Hipotesis 3c memprediksikan terdapat hubungan negatif komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Bukti empiris penelitian mendukung hipotesis penelitian. Temuan ini mengindikasikan auditor yang memiliki komitmen kuat (rendah) dalam bentuk normatif terhadap profesinya merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih rendah (tinggi) dalam pelaksanaan program audit. Dengan perkataan lain auditor yang memiliki komitmen kuat dalam bentuk normatif terhadap profesinya cenderung menilai atau mempersepsikan anggaran waktu bukan sebagai tekanan (*pressure*) dalam melaksanakan program audit. Sebagai alternatif, auditor yang memiliki komitmen profesional normatif rendah cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam melaksanakan program audit.

Meskipun setiap dimensi komitmen profesional merupakan bentuk keterikatan dan keterlibatan individu auditor terhadap profesinya, namun hasil penelitian ini menunjukkan hanya dimensi normatif yang berpengaruh terhadap level

tekanan anggaran waktu yang dirasakan, sedangkan dimensi afektif dan kontinu tidak berpengaruh signifikan. Hasil penelitian ini mengindikasikan komitmen profesional normatif merupakan bentuk komitmen auditor yang lebih berpengaruh terhadap motivasi auditor dalam pelaksanaan tugas audit. Hal ini dapat menjelaskan hubungan negatif komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Temuan penelitian ini menambah dukungan tentang keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional (Meyer *et al.* 1993; Hall *et al.* 2005; Smith dan Hall, 2008).

Penelitian-penelitian terdahulu belum ada yang menguji hubungan komitmen profesional dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan seperti yang diinvestigasi pada penelitian ini. Meskipun demikian hasil penelitian ini konsiten dengan hasil penelitian Choo (1986) menunjukkan komitmen profesional berhubungan terbalik dengan stres-kerja. Karena tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan stres yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit sebagai akibat kendala anggaran waktu, maka temuan penelitian ini memberi dukungan atas hasil penelitian Choo (1986) yaitu untuk dimensi komitmen profesional normatif.

Hasil penelitian ini memberi dukungan empiris terhadap literatur stres-kerja yang menyatakan stres yang dialami karyawan dalam lingkungan kerja dipengaruhi karakteristik individual (Gibson *et al.* 1995; Robbins, 2003; Kreitner dan Kinicki, 2000). Secara spesifik, temuan penelitian ini mendukung teori proses transaksional (Lazarus, 1995) yang menyatakan persepsi dan penilaian individu terhadap *stressor* dipengaruhi karakteristik individual. Hasil penelitian ini menunjukkan komitmen

profesional normatif (KPN) merupakan salah satu karakteristik individual auditor yang berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan (stres-kerja) individu auditor pada pelaksanaan prosedur audit.

4.7.4. Pengaruh Komitmen Profesional Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Hipotesis 4a dan 5a menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA dan URT. Hasil pengujian hipotesis mendukung hipotesis 4a yaitu hubungan negatif signifikan antara komitmen profesional dengan perilaku RKA, namun untuk hipotesis 5a yaitu hubungan negatif komitmen profesional afektif dengan perilaku URT tidak signifikan.

Hasil penelitian ini mengindikasikan auditor yang memiliki komitmen profesional afektif kuat cenderung menghindari perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit. Hasil penelitian juga menunjukkan pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku URT tidak signifikan. Penjelasan untuk temuan ini mungkin karena responden penelitian ini memandang risiko melakukan perilaku RKA lebih tinggi dibandingkan dengan melakukan perilaku URT. Karena risiko melakukan perilaku RKA tinggi, maka auditor yang memiliki komitmen profesional kuat cenderung menghindari perilaku tersebut dalam pelaksanaan program audit.

Hipotesis 4b dan 5b menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku RKA dan URT. Hasil pengujian hipotesis menolak kedua hipotesis penelitian ini. Lebih lanjut, meskipun tidak signifikan tanda koefisien regresi berbeda dengan yang dihipotesakan. Temuan ini mengindikasikan

komitmen profesional kontinu berpengaruh positif terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Temuan penelitian ini berbeda dengan yang diduga. Penjelasan yang mungkin untuk temuan tersebut adalah sebagaimana yang dilaporkan oleh Dirsmith dan Covalesski (1995) dalam hasil penelitian mereka bahwa auditor berpendapat tindakan audit disfungsional (khususnya perilaku URT) merupakan wujud dedikasi auditor terhadap profesinya. Dalam hal ini dedikasi yang dimaksudkan mungkin adalah komitmen auditor terhadap profesi yang timbul dari pertimbangan biaya yaitu komitmen profesional kontinu (KPK). Karena komitmen profesional kontinu (KPK) merupakan bentuk keterikatan individu auditor terhadap profesi sebagai akibat pertimbangan biaya (Meyer *et al.*, 1993; Hall *et al.*, 2005; Smith dan Hall, 2008), maka auditor yang memiliki komitmen profesional kontinu (KPK) kuat cenderung cenderung mempertimbangkan manfaat dan biaya dalam melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan prosedur audit. Dengan perkataan lain, sepanjang auditor meyakini bahwa manfaat melaksanakan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) lebih besar dibandingkan biaya yang mungkin diakibatkan tindakan tersebut, maka mereka mungkin menganggap tindakan tersebut bukan tindakan yang bertentangan dengan tujuan dan nilai profesi.

Hipotesis 4c dan 5c menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA dan URT. Hasil pengujian hipotesis mendukung hipotesis 4c dan 5c. Hasil penelitian ini mengindikasikan semakin kuat komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk normatif, maka auditor

cenderung menghindari perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Sebagai alternatif, auditor yang memiliki komitmen profesional normatif rendah cenderung melakukan perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit.

Alasan penerimaan hipotesis penelitian ini dapat dijelaskan sebagai berikut. Auditor yang memiliki komitmen profesional normatif kuat merasakan suatu kewajiban moral untuk berusaha sekuat tenaga untuk mencapai tujuan profesi, dan memelihara nilai-nilai dan tujuan profesi (Hall *et al.*, 2005; Smith dan Hall, 2008). Dengan demikian auditor yang memiliki komitmen profesional normatif kuat memiliki motivasi yang kuat menyelesaikan tugas audit dengan cara yang fungsional. Dengan perkataan lain, auditor yang memiliki komitmen profesional normatif kuat cenderung menghindari perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Meskipun setiap dimensi komitmen profesional merupakan bentuk keterikatan dan keterlibatan individu auditor terhadap profesinya; hasil penelitian menunjukkan komitmen profesional afektif hanya berpengaruh terhadap perilaku RKA, komitmen profesional normatif berpengaruh terhadap perilaku RKA dan URT, sedangkan komitmen profesional kontinu tidak berpengaruh terhadap perilaku RKA dan URT. Hasil penelitian ini mengindikasikan komitmen profesional afektif dan normatif merupakan bentuk komitmen auditor yang lebih berpengaruh terhadap keputusan auditor untuk melakukan tindakan-tindakan yang berkaitan dengan isu etis.

Temuan penelitian ini menambah dukungan tentang keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional (Meyer *et al.* 1993; Hall *et al.* 2005; Smith dan Hall, 2008).

Penelitian-penelitian terdahulu belum ada yang menguji hubungan komitmen profesional multi-dimensi dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Malone dan Robert (1996) menemukan hubungan komitmen profesional terhadap perilaku reduksi kualitas audit (RKA) adalah negatif, namun hubungan tersebut tidak signifikan. Temuan yang mirip dilaporkan Otley dan Pierce (1996b) yang menemukan hubungan negatif tidak signifikan antara komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Namun komitmen profesional yang dimaksudkan pada kedua penelitian yang disebutkan di atas adalah komitmen profesional unidimensional. Dengan demikian, sebahagian hasil penelitian ini sesuai dengan temuan Malone dan Robert (1996) dan Otley dan Pierce (1996b).

Temuan penelitian ini menambah dukungan terhadap hasil-hasil penelitian terdahulu yang menemukan komitmen profesional berpengaruh terhadap perilaku kerja auditor seperti; sensitivitas etis (Shaub *et al.*, 1991); kepatuhan pada aturan (Jeffrey dan Weatherholt, 1996); pertimbangan auditor atas *sign-off* saldo yang diragukan (Lord dan DeZoort, 2001) dan intensi auditor untuk melaporkan tindakan yang diragukan (Kaplan dan Whitecotton, 2001). Karena perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) merupakan perilaku yang berkaitan dengan isu etis, maka hasil penelitian ini selaras dengan hasil-hasil penelitian yang disebutkan di atas. Meskipun demikian pada penelitian-penelitian tersebut komitmen profesional dipandang sebagai konstruk unidimensional.

Temuan penelitian ini juga memberi dukungan empiris terhadap teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984) yang menyatakan strategi yang dipilih individu dalam menanggulangi masalah (*stressors*) dipengaruhi keyakinan individu atas kemampuan mereka melakukan kontrol terhadap masalah yang dihadapi. Temuan penelitian ini menunjukkan komitmen profesional normatif (KPN) dan komitmen profesional afektif (KPA) merupakan karakteristik individual auditor yang berpengaruh terhadap strategi yang dipilih auditor dalam menanggulangi kendala anggaran waktu pada pelaksanaan prosedur audit.

4.7.5. Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Hipotesis 6a dan 6b memprediksikan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Kedua hipotesis penelitian tersebut mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian menunjukkan semakin meningkat tekanan anggaran waktu yang dirasakan pada pelaksanaan program audit, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam menyelesaikan tugas audit.

Selanjutnya hasil penelitian menunjukkan pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan lebih besar terhadap perilaku URT dibandingkan dengan perilaku RKA. Hal ini ditunjukkan melalui koefisien regresi hubungan antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT yang secara relatif lebih besar

dibandingkan dengan hubungan antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA ($0,280 > 0,166$). Hasil perbandingan ini mengindikasikan ketika auditor mengalami tekanan anggaran waktu dalam pelaksanaan audit, auditor lebih cenderung melakukan tindakan-tindakan yang tidak langsung mempengaruhi kualitas audit (URT) dibandingkan dengan tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung (perilaku RKA).

Penjelasan atas penerimaan hipotesis penelitian dapat diuraikan sebagai berikut. Pada umumnya auditor merasakan suatu tuntutan untuk menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu (Kelley dan Seiler, 1982; McNair, 1991), maka untuk mengatasi keterbatasan anggaran waktu auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT). Dengan perkataan lain, ketika auditor memandang pelaksanaan tugas audit sulit atau tidak mungkin diselesaikan dalam batas anggaran waktu, maka untuk memenuhi anggaran waktu mereka menempuh jalan pintas dengan melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Temuan penelitian ini menambah dukungan empiris terhadap hasil penelitian yang dilakukan Otley dan Pierce (1996a) dan Pierce dan Sweeney (2004) pada auditor yang bekerja pada KAP besar di Irlandia. Mereka menemukan terdapat hubungan linier antara ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Dalam hal ini semakin sulit pelaksanaan tugas audit yang dirasakan pada batas anggaran waktu, maka semakin meningkat

kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT). Hasil penelitian ini juga konsisten dengan hasil studi eksperimen yang dilakukan oleh Ponemon (1992) yang menemukan auditor yang menghadapi tekanan anggaran waktu melakukan perilaku URT yang lebih tinggi dibandingkan auditor yang tidak menghadapi tekanan anggaran waktu pada pelaksanaan program audit.

Hasil-hasil penelitian yang lebih awal dalam area ini juga mendokumentasikan kendala anggaran waktu merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional (misalnya; Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Raghunathan, 1991). Sebagai contoh, hasil penelitian Cook dan Kelley (1988) menemukan untuk menanggulangi peningkatan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dalam pelaksanaan prosedur audit, auditor lebih cenderung melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) daripada tindakan audit fungsional (seperti meminta tambahan anggaran waktu audit atau menjadual ulang pelaksanaan prosedur audit).

Hasil penelitian memberi dukungan empiris terhadap literatur stres-kerja yang menyatakan bahwa stres yang dialami individu dalam lingkungan kerja mempengaruhi sikap, intensi dan perilaku individual. Meskipun hasil penelitian menunjukkan stres pada level moderat (seperti stres yang diakibatkan anggaran waktu) dapat meningkatkan kinerja, namun stres pada level tinggi ditemukan menurunkan kinerja individual (Choo, 1986; 1995). Untuk mengatasi penurunan kinerja, individu dapat tergoda melakukan perilaku disfungsional. Hasil penelitian ini

menunjukkan semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit, maka semakin meningkat pula kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam menyelesaikan tugas audit.

4.7.6. Pengaruh Posisi Auditor terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Hipotesis 7a memprediksikan posisi auditor berpengaruh terhadap model perilaku RKA. Hipotesis ini dibangun berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA (misalnya, Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Raghunathan, 1991; Shapeero *et al.*, 2003). Hasil pengujian invarian model menunjukkan model perilaku RKA grup posisi level bawah dan grup posisi level atas tidak berbeda signifikan. Hasil pengujian ini menunjukkan hipotesis penelitian tidak dapat diterima atau ditolak.

Bukti empiris yang tidak mendukung hipotesis penelitian mengindikasikan posisi auditor di KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA. Penjelasan atas ditolaknya hipotesis penelitian mungkin karena pada penelitian ini posisi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA, dengan demikian posisi auditor tidak berpengaruh terhadap model perilaku RKA. Hal ini menarik untuk diteliti pada masa mendatang.

Meskipun posisi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap model perilaku RKA, namun hasil uji invarian koefisien jalur menunjukkan dari sembilan pasang jalur struktural individual model perilaku RKA antar grup posisi auditor level bawah dan level atas ditemukan satu pasangan jalur berbeda signifikan yaitu jalur dari *locus of control* ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Hasil pengujian menunjukkan hubungan antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan yang lebih kuat pada auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan auditor pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner). Temuan ini mengindikasikan pada model perilaku RKA, posisi auditor memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

Hipotesis 7b memprediksikan posisi auditor berpengaruh terhadap model perilaku URT. Hipotesis ini dibangun berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT (misalnya, Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Shapeero *et al.*, 2003). Hasil pengujian invarian model menunjukkan model perilaku URT grup posisi level bawah dengan grup posisi level atas adalah berbeda signifikan. Hasil pengujian ini menunjukkan hipotesis penelitian diterima.

Bukti empiris yang mendukung hipotesis penelitian mengindikasikan posisi auditor memoderasi hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan

dan perilaku URT. Namun demikian, hasil pengujian invarian koefisien jalur menunjukkan dari sembilan pasang jalur model perilaku URT grup posisi level bawah dan grup posisi level atas hanya dua pasang jalur yang berbeda signifikan; sedangkan tujuh pasang jalur struktural individual lainnya tidak berbeda signifikan. Jalur yang berbeda signifikan adalah jalur dari *locus of control* ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan jalur dari komitmen profesional normatif ke perilaku URT.

Hasil pengujian menunjukkan hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan lebih kuat pada auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan auditor pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner). Temuan penelitian juga menunjukkan hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT yang lebih kuat pada auditor posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dibandingkan auditor posisi level bawah (junior dan senior). Temuan penelitian ini mengindikasikan pada model perilaku URT, posisi auditor memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan hubungan antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT.

Hasil penelitian yang mengindikasikan pada model perilaku RKA posisi auditor memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan, dan pada model perilaku URT posisi auditor memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan serta hubungan antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT mendukung model interaksional pengambilan keputusan yang diusulkan Trevino

(1986). Menurut Trevino (1986) perilaku individual dapat diakibatkan faktor-faktor situasional, karakteristik individual, maupun interaksi antar faktor-faktor situasional dengan karakteristik individual. Hasil penelitian ini menyediakan bukti empiris terdapat pengaruh interaksi antara faktor situasional (posisi auditor) dengan karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional normatif) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

4.7.7. Pengaruh Tipe KAP terhadap Model Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Hipotesis 8a memprediksikan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku RKA. Hipotesis penelitian ini dibangun berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA (misalnya, Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; Raghunathan, 1991; Gaertner dan Ruhe, 1981; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Shapeero *et al.*, 2003). Hasil pengujian invarian model menunjukkan model perilaku RKA grup KAP Afiliasi berbeda signifikan dengan model perilaku RKA grup KAP Non-Afiliasi. Hasil pengujian menunjukkan hipotesis penelitian diterima.

Bukti empiris yang mendukung hipotesis penelitian mengindikasikan tipe KAP memoderasi hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA. Meskipun demikian hasil pengujian invarian menunjukkan dari sembilan pasangan jalur struktural individual model perilaku RKA antar grup KAP

Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi ditemukan hanya empat pasang jalur yang berbeda signifikan, sedangkan lima pasang jalur lainnya tidak berbeda signifikan.

Jalur yang berbeda signifikan adalah jalur dari *locus of control* ke perilaku RKA yang lebih kuat pada grup KAP Afiliasi dibandingkan dengan grup KAP Non-Afiliasi, jalur dari komitmen profesional afektif ke perilaku RKA lebih kuat pada grup KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan grup KAP Afiliasi, jalur dari komitmen profesional normatif ke perilaku RKA lebih kuat pada grup KAP Afiliasi dibandingkan dengan grup KAP Non-Afiliasi, dan jalur dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan ke perilaku RKA lebih kuat pada grup KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan grup KAP Afiliasi. Temuan ini mengindikasikan pada model perilaku RKA, tipe KAP memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku RKA, hubungan antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA, hubungan antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA, dan hubungan antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA.

Hipotesis 8b memprediksikan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku URT. Hipotesis ini dibangun berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan posisi auditor berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku RKA (misalnya, Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982; Gaertner dan Ruhe, 1981; Cook dan Kelley, 1988; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Shapeero *et al.*, 2003). Hasil pengujian invarian model menunjukkan model perilaku URT grup KAP Afiliasi dengan grup KAP Non-Afiliasi tidak berbeda

signifikan. Hasil pengujian ini menunjukkan hipotesis penelitian tidak dapat diterima atau ditolak.

Bukti empiris yang tidak mendukung hipotesis penelitian mengindikasikan tipe KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Penjelasan atas ditolaknya hipotesis penelitian mungkin karena pada penelitian ini tipe KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT, dengan demikian tipe KAP tidak berpengaruh terhadap model perilaku URT. Hal ini menarik untuk diteliti pada masa mendatang.

Meskipun tipe KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap model perilaku URT, namun hasil uji invarian menunjukkan dari sembilan pasang jalur struktural individual model perilaku URT antar grup KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi ditemukan satu pasangan jalur berbeda signifikan yaitu jalur dari *locus of control* ke perilaku URT. Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku URT lebih kuat pada grup KAP Afiliasi dibandingkan pada grup KAP Non-Afiliasi. Temuan ini mengindikasikan pada model perilaku URT, tipe KAP memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku URT.

Hasil analisis mengindikasikan pada model perilaku RKA, tipe KAP memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku RKA, hubungan antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA, hubungan antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA, dan hubungan antara tekanan anggaran

waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA; serta pada model perilaku URT, tipe KAP memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku URT mendukung model interaksional pengambilan keputusan yang diusulkan Trevino (1986). Menurut Trevino (1986) perilaku individual dapat diakibatkan faktor-faktor situasional, karakteristik individual, maupun interaksi antar faktor-faktor situasional dengan karakteristik individual. Hasil penelitian ini menyediakan bukti empiris terdapat pengaruh interaksi antara faktor situasional (tipe KAP) dengan karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional normatif) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

BAB V

KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN DAN SARAN

Pada bab empat telah dilakukan analisis atas hasil penelitian ini. Pada bab ini disajikan rangkuman hasil penelitian. Pembahasan meliputi kesimpulan, implikasi, keterbatasan, dan saran untuk penelitian mendatang.

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini merupakan perluasan studi tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Perluasan dilakukan dengan menguji secara simultan pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Kerangka teoritis dan empiris penelitian dibangun berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu, literatur perilaku organisasi tentang stres-kerja, teori proses transaksional, teori penanggulangan, dan model interaksional pengambilan keputusan.

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk; (1) menguji pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan, (2) menguji pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), dan (3) menguji pengaruh tekanan anggaran waktu yang dirasakan terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan

URT). Lebih lanjut, penelitian ini bertujuan menguji pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Penelitian dilakukan dengan metode survei pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi pada tiga kota besar di Indonesia yaitu; Jakarta, Surabaya, dan Medan. Data penelitian ini adalah data primer yaitu jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan yang diajukan dalam kuesioner penelitian. Pengumpulan data dilakukan selama empat bulan yaitu mulai Januari 2008 sampai April 2008. Unit analisis adalah individu auditor meliputi seluruh posisi pada hirarki organisasi KAP yaitu; junior, senior, supervisor, manajer, dan partner. Sebanyak 348 responden berpartisipasi pada penelitian ini yang bekerja pada 9 (sembilan) KAP Afiliasi dan 34 KAP Non-Afiliasi. Metode analisis data adalah model persamaan struktural dengan bantuan program AMOS.

Hasil pengujian asumsi-asumsi model persamaan struktural dengan estimasi *maximum likelihood* terpenuhi. Hal ini ditunjukkan oleh data penelitian memiliki distribusi normal, bebas dari data *outliers*, dan tidak terdapat multikolinearitas. Hasil pengujian model fit menunjukkan model pengukuran, model persamaan struktural secara keseluruhan (full model), serta model persamaan struktural sub grup posisi auditor dan tipe KAP memiliki kesesuaian yang baik. Selanjutnya hasil pengujian terhadap reliabilitas dan validitas konstruk menunjukkan semua konstruk memiliki validitas konvergen yang baik.

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, penelitian ini menghasilkan beberapa temuan yang dapat dirangkum sebagai berikut. **Pertama**,

karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Selanjutnya tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Secara terperinci pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) adalah sebagai berikut.

Bukti empiris penelitian menunjukkan *locus of control* berhubungan positif signifikan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Temuan penelitian ini mengindikasikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal lebih cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dan melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Hasil penelitian menunjukkan komitmen profesional afektif berhubungan negatif signifikan dengan perilaku RKA, tetapi hubungannya dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT tidak signifikan. Temuan penelitian ini mengindikasikan auditor yang memiliki komitmen profesional afektif rendah lebih cenderung melakukan perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional afektif kuat. Temuan ini juga mengindikasikan komitmen profesional afektif profesinya tidak berpengaruh

terhadap kecenderungan auditor mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dan melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan program audit.

Bukti empiris penelitian menunjukkan hubungan komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) tidak signifikan. Temuan penelitian ini mengindikasikan komitmen profesional kontinu (*continuance*) tidak berpengaruh terhadap kecenderungan auditor mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dan melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Hasil penelitian menunjukkan komitmen profesional normatif berhubungan negatif signifikan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Temuan ini mengindikasikan auditor yang memiliki komitmen profesional normatif rendah lebih cenderung mempersepsikan anggaran waktu audit sebagai tekanan dan melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional normatif kuat.

Bukti empiris penelitian menunjukkan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berhubungan positif signifikan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hasil penelitian ini mengindikasikan semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor, maka semakin meningkat kecenderungan mereka melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Kedua, hasil penelitian menunjukkan posisi auditor di KAP dan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Pengaruh posisi auditor terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) adalah sebagai berikut.

Bukti empiris penelitian menunjukkan hubungan positif antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan lebih kuat pada auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan dengan auditor yang menduduki posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner). Temuan ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan dengan auditor yang menduduki posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner).

Hasil penelitian menunjukkan hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT lebih kuat pada auditor auditor yang menduduki posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dibandingkan auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior). Temuan ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki komitmen profesional normatif rendah melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang menduduki posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dibandingkan dengan auditor yang menduduki posisi level bawah (junior dan senior).

Pengaruh tipe KAP terhadap model perilaku RKA adalah sebagai berikut. Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif signifikan *locus of control* eksternal dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan KAP Non-Afiliasi. Temuan penelitian ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal melakukan perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi.

Hasil penelitian menunjukkan hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan KAP Afiliasi. Temuan penelitian ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki komitmen profesional afektif rendah melakukan perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan auditor yang bekerja di KAP Afiliasi.

Hasil penelitian menunjukkan hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan KAP Non-Afiliasi. Temuan penelitian ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki komitmen profesional normatif rendah melakukan perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi.

. Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku RKA lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan KAP Afiliasi. Temuan ini mengindikasikan dalam menghadapi kendala anggaran waktu, kecenderungan auditor melakukan perilaku RKA dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi dibandingkan dengan auditor yang bekerja di KAP Afiliasi.

Pengaruh tipe KAP terhadap model perilaku URT ditunjukkan melalui hubungan positif signifikan *locus of control* dengan perilaku URT yang lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan di KAP Non-Afiliasi. Temuan ini mengindikasikan kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan program audit lebih kuat pada auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dibandingkan dengan auditor yang bekerja di KAP Non-Afiliasi.

Ketiga, hasil analisis pengaruh langsung karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dan pengaruh tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan menunjukkan pengaruh langsung lebih kuat dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung. Meskipun demikian, pengaruh tidak langsung tidak dapat diabaikan karena memperkuat pengaruh langsung karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Berdasarkan temuan penelitian yang dikemukakan di atas dapat ditarik kesimpulan penelitian ini sebagai berikut. **Pertama**, *locus of control* dan komitmen profesional normatif merupakan determinan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. **Kedua**, *locus of control*, komitmen profesional afektif, komitmen profesional normatif, dan tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan determinan perilaku RKA. **Ketiga**, *locus of control*, komitmen profesional normatif, dan tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan determinan perilaku URT. **Terakhir**, posisi auditor di KAP dan tipe KAP tempat auditor bekerja berpengaruh terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

5.2. Implikasi Hasil Penelitian

Hasil penelitian ini memberikan kontribusi pada literatur akuntansi keperilakuan; khususnya studi tentang perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Temuan penelitian ini memberikan bukti empiris pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Lebih lanjut, hasil penelitian ini memberikan bukti pengaruh posisi auditor dan tipe KAP terhadap model perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Temuan penelitian ini memiliki implikasi teoritis dan praktis sebagai berikut.

5.2.1. Implikasi Teoritis

Temuan penelitian ini mengkonfirmasi hasil-hasil penelitian terdahulu dan memberikan pemahaman baru tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Secara teoritis, hasil penelitian ini memiliki implikasi sebagai berikut.

Temuan penelitian yang menunjukkan hubungan positif signifikan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) mengkonfirmasi hasil penelitian-penelitian terdahulu (Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2003). Temuan ini juga memberikan dukungan empiris terhadap literatur stres kerja yang menyatakan stres yang dialami individu dalam lingkungan kerja dapat menurunkan kinerja individual, dan untuk mengatasi penurunan kinerja tersebut individu dapat tergoda melakukan perilaku disfungsional (Choo 1986; 1995). Hasil penelitian ini mengindikasikan semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) melaksanakan tugas audit.

Hasil penelitian ini menunjukkan karakteristik individual auditor berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit. Temuan penelitian ini memberikan dukungan empiris terhadap teori proses transaksional dari Lazarus (1995) yang menyatakan stres yang dialami individu merupakan interaksi antara faktor eksternal (*stressors*) dan karakteristik individual.

Hasil penelitian ini membuktikan *locus of control* dan komitmen profesional normatif merupakan karakteristik individual auditor yang berpengaruh terhadap level tekanan anggaran waktu yang dirasakan individu auditor dalam pelaksanaan program audit.

Hubungan positif signifikan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan membuktikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Temuan ini konsisten dengan hasil penelitian Choo (1986) yang menemukan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan dari ketiga dimensi komitmen profesional, ditemukan hanya dimensi normatif yang berhubungan negatif signifikan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Temuan ini mengkonfirmasi hasil penelitian Choo (1986) yang menemukan auditor yang memiliki komitmen profesional kuat cenderung mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah. Meskipun demikian, pada penelitian Choo (1986) komitmen profesional dipandang sebagai konstruk unidimensi.

Hasil penelitian ini menunjukkan karakteristik individual berpengaruh terhadap strategi yang digunakan auditor menanggulangi kendala anggaran waktu yang dihadapinya dalam pelaksanaan program audit. Temuan ini memberi dukungan empiris terhadap teori penanggulangan (Lazarus dan Folkman, 1984). Menurut teori

ini, strategi yang diadopsi individu dalam menanggulangi kendala yang dihadapinya dipengaruhi keyakinan individual atas kemampuan mereka melakukan kontrol terhadap kendala tersebut. Individu yang meyakini bahwa mereka dapat melakukan kontrol terhadap kendala yang dihadapinya cenderung menggunakan penanggulangan berfokus-masalah yaitu dengan cara fungsional. Pada pihak lain, individu yang meyakini bahwa mereka tidak dapat melakukan kontrol terhadap kendala yang dihadapinya cenderung menggunakan penanggulangan berfokus-emosi yaitu dengan cara disfungsional.

Temuan penelitian yang menunjukkan pengaruh karakteristik individual auditor terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) juga memberikan dukungan empiris terhadap model interaksional pengambilan keputusan yang diusulkan Trevino (1986). Menurut Trevino, perilaku individu dalam organisasi dapat diakibatkan karakteristik individual, situasional atau interaksi di antara faktor-faktor tersebut. Hasil penelitian ini menunjukkan *locus of control* dan dimensi komitmen profesional merupakan karakteristik individual auditor yang berpengaruh terhadap perilaku individu auditor dalam pelaksanaan program audit.

Hubungan positif antara *locus of control* dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) membuktikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Temuan ini membuktikan hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan auditor dengan *locus of control* eksternal lebih menerima perilaku audit disfungsional (Donnelly *et al.*, 2003), dan memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melakukan

perilaku audit disfungsional dalam pelaksanaan tugas audit (Shappero *et al.*, 2003) dibandingkan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan dimensi komitmen profesional afektif dan normatif berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), sementara pengaruh komitmen profesional kontinu terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) tidak signifikan. Temuan ini menambah dukungan empiris terhadap hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah lebih cenderung melakukan tindakan-tindakan yang kurang etis dibandingkan auditor yang memiliki komitmen profesional kuat (misalnya, (Shaub *et al.*, 1991; Lord dan DeZoort, 2001; Kaplan dan Whitecotton, 2001). Meskipun demikian, pada penelitian-penelitian terdahulu komitmen profesional dipandang sebagai konstruk unidimensi.

Temuan penelitian yang menunjukkan pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) memberikan dukungan empiris terhadap keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional (Meyer *et al.* 1993; Hall *et al.* 2005; Smith dan Hall, 2008). Hasil penelitian membuktikan dari ketiga dimensi komitmen profesional hanya dimensi normatif yang berpengaruh signifikan terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Lebih lanjut, hasil penelitian menunjukkan komitmen profesional afektif berhubungan negatif signifikan dengan perilaku RKA; dan komitmen profesional normatif berhubungan negatif signifikan dengan perilaku RKA dan URT. Sedangkan pengaruh komitmen profesional kontinu terhadap perilaku RKA dan URT tidak

signifikan. Hasil penelitian ini mengindikasikan komitmen profesional afektif dan normatif merupakan bentuk komitmen auditor yang lebih berpengaruh terhadap keputusan auditor untuk melakukan tindakan-tindakan yang berkaitan dengan isu etis.

Hasil penelitian mengindikasikan posisi auditor dan tipe KAP berpengaruh terhadap model perilaku RKA dan URT. Hal ini ditunjukkan melalui perbedaan kekuatan hubungan antara karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) pada model perilaku RKA dan URT sub grup posisi auditor (posisi level bawah dan posisi level atas) dan sub grup tipe KAP (KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi). Temuan ini memberikan dukungan empiris terhadap model pengambilan keputusan yang diusulkan Trevino (1986) yang menyatakan perilaku individu dalam organisasi dapat diakibatkan karakteristik individual, situasional atau interaksi di antara faktor-faktor tersebut. Hasil penelitian ini mengindikasikan terdapat pengaruh interaksi antara posisi auditor dan tipe KAP dengan karakteristik individual (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

5.2.2. Implikasi Praktis

Secara praktis, hasil penelitian ini berguna sebagai masukan bagi pimpinan KAP dalam mengevaluasi kebijakan untuk menciptakan lingkungan kerja yang dapat memitigasi kemungkinan auditor melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan

URT) dalam pelaksanaan program audit. Kebijakan tersebut meliputi berbagai bidang berikut; penentuan anggaran waktu audit, sistem evaluasi terhadap kinerja personel auditor, rekrutmen auditor baru, program pengembangan profesional, dan sosialisasi atas tujuan dan nilai-nilai profesi.

Hasil penelitian yang menunjukkan hubungan positif signifikan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) membuktikan dalam kondisi tekanan anggaran waktu, auditor cenderung melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit. Berdasarkan temuan penelitian ini, KAP hendaknya melakukan usaha untuk mengurangi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit, dan pada akhirnya dapat memitigasi kemungkinan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan tugas audit. Usaha pengurangan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dapat dilakukan melalui kebijakan yang berkaitan dengan penyusunan anggaran waktu audit dan sistem evaluasi terhadap kinerja personal auditor.

Anggaran waktu yang tidak memadai dapat membuat auditor merasa tertekan dalam melaksanakan tugas audit, dan kondisi ini dapat mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Untuk itu, kebijakan penyusunan anggaran yang diterapkan KAP harus dapat menjamin anggaran waktu yang dialokasikan mencukupi untuk pelaksanaan program audit. Dalam hal ini, melibatkan auditor pelaksana untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran waktu dapat menghasilkan anggaran waktu yang realistis untuk pelaksanaan program audit.

Kebijakan dalam penyusunan anggaran waktu ini diharapkan dapat menciptakan lingkungan kerja yang kondusif dan selanjutnya dapat memitigasi kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit.

Temuan ini juga berimplikasi terhadap kebijakan dalam sistem evaluasi kinerja personal auditor yang dilakukan KAP. Penilaian terhadap kinerja personel auditor yang lebih menekankan pada kesesuaian penyelesaian tugas audit dengan anggaran waktu dibandingkan dengan kualitas pekerjaan audit; dapat mengakibatkan individu auditor mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan prosedur audit, dan selanjutnya kondisi tersebut dapat mendorong individu auditor melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Dalam usaha memitigasi kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional, sebaiknya evaluasi terhadap kinerja personal auditor lebih menekankan pada kualitas pekerjaan audit dibandingkan dengan pelaksanaan audit dalam batas anggaran waktu.

Hubungan positif signifikan antara *locus of control* dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) membuktikan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dan melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam melaksanakan prosedur audit. Temuan ini menunjukkan pentingnya pimpinan KAP mengetahui *locus of control* individu auditor yang dapat digunakan sebagai masukan dalam mengevaluasi kebijakan berkaitan dengan rekrutmen auditor baru maupun program pengembangan profesional.

Dalam rekrutmen auditor baru, KAP hendaknya melakukan test kepribadian untuk mengetahui *locus of control* individu auditor. Pengetahuan tentang *locus of control* individu auditor dapat digunakan sebagai masukan dalam memilih kebijakan yang tepat dalam program pengembangan profesional. Karena auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mempersepsikan anggaran waktu audit sebagai tekanan dan melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT), maka hendaknya kebijakan program pengembangan profesional yang dilakukan KAP disesuaikan dengan *locus of control* individu auditor. Pelatihan profesional yang ditujukan kepada auditor yang memiliki *locus of control* eksternal sebaiknya memberi penekanan bahwa pelaksanaan program audit dengan kualitas tinggi merupakan prioritas utama. Hal ini dapat memitigasi kecenderungan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dalam pelaksanaan program audit.

Temuan penelitian ini menunjukkan komitmen profesional normatif berhubungan terbalik dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT), dan komitmen profesional afektif berhubungan terbalik dengan perilaku RKA. Temuan ini membuktikan auditor yang memiliki komitmen kuat kecil kemungkinannya mempersepsikan anggaran waktu dan melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Dalam usaha memitigasi tindakan audit disfungsional, hasil penelitian ini menunjukkan pentingnya KAP secara terus menerus melakukan sosialisasi tentang tujuan dan nilai-nilai profesi kepada auditor. Lebih lanjut, KAP perlu mengakumulasi investasi

terhadap auditor (dalam bentuk pelatihan dan pendidikan formal) sehingga auditor memiliki kewajiban moral untuk menjaga nilai-nilai profesi.

Hasil penelitian ini menunjukkan auditor pada semua level kadang-kadang melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Hal ini menunjukkan perlunya KAP melakukan program pelatihan untuk mengedukasi personal auditor tentang risiko yang dapat ditimbulkan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Selain itu, temuan ini menunjukkan pentingnya supervisi atas pelaksanaan audit yang dilakukan auditor pelaksana program audit. Pemahaman auditor atas risiko yang dapat ditimbulkan tindakan audit disfungsional, dan supervisi yang efektif atas pelaksanaan program audit dapat memitigasi kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional, dan pada giliran berikutnya dapat meningkatkan kualitas audit.

5.3. Keterbatasan Penelitian

Terdapat beberapa hal yang menjadi keterbatasan yang harus dipertimbangkan ketika mengevaluasi hasil penelitian ini. **Pertama**, pemilihan sampel dilakukan dengan metode pemilihan sampel bertujuan (*purposive sampling*) dan sebahagian besar sampel penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada KAP yang berlokasi di Jakarta. Dengan kemungkinan kompleksitas beban tugas dan kompetisi yang dihadapi auditor pada masing-masing KAP dan antar KAP di berbagai wilayah mungkin berbeda, maka hasil penelitian ini mungkin tidak dapat digeneralisasikan untuk seluruh auditor yang bekerja pada KAP di Indonesia.

Kedua, penelitian ini menggunakan data berupa jawaban responden atas pertanyaan yang diajukan pada kuesioner penelitian dan pengumpulan data dilakukan pada masa sibuk auditor di KAP yaitu pada bulan Januari sampai April 2008. Hal ini dapat berimplikasi pada 3 hal yaitu; (a) responden mungkin menjawab pertanyaan tidak secara sungguh-sungguh dan cermat, (b) responden mungkin kurang familiar dengan pertanyaan-pertanyaan yang diajukan, dan (c) memperhatikan sifat sensitif tindakan audit disfungsional, responden mungkin memberi jawaban yang tidak sesuai dengan tindakan-tindakan yang mereka lakukan pada pelaksanaan prosedur audit.

Ketiga, pada penelitian ini penyerahan kuesioner dan pengumpulan kuesioner yang sudah diisi responden dilakukan melalui pimpinan KAP atau kontak person. Walaupun dalam surat pengantar pimpinan KAP atau kontak person diminta memilih auditor yang berpartisipasi secara random, namun terdapat kemungkinan bias dalam pemilihan sampel. **Keempat**, karakteristik individual auditor yang diinvestigasi pada penelitian ini hanya terbatas pada *locus of control* dan dimensi komitmen profesional. Dengan demikian kemungkinan terdapat variabel-variabel karakteristik individual lainnya yang berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional. **Terakhir**, penelitian ini hanya menguji anteseden dari perilaku audit disfungsional (RKA dan URT) dan tidak menguji konsekuensinya.

5.4. Saran Untuk Penelitian Mendatang

Keterbatasan penelitian yang disebutkan di atas dapat digunakan sebagai arah untuk penelitian pada masa mendatang. Memperhatikan sifat sensitif penelitian yang

berkaitan dengan perilaku audit disfungsional, penelitian mendatang dapat dilakukan dengan metode yang berbeda seperti metode kualitatif dan eksperimen. Penelitian mendatang dapat juga dilakukan dengan menambah sampel dan memperluas lokasi penelitian.

Penelitian mendatang dapat juga dilakukan dengan menguji karakteristik individual auditor lainnya yang mungkin berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional. Sebagai contoh karena perilaku audit disfungsional merupakan perilaku tidak etis, maka kecenderungan auditor melakukan tindakan audit disfungsional (RKA dan URT) dapat dipengaruhi kesadaran etis individu auditor. Selanjutnya, Trevino (1986) menyatakan perilaku tidak etis dapat diakibatkan oleh faktor-faktor perbedaan individual, situasional ataupun interaksi di antara faktor-faktor tersebut. Oleh karena itu menarik untuk diteliti pengaruh interaksi karakteristik individual auditor dengan faktor-faktor situasional terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Terakhir, menarik juga dilakukan pengujian model perilaku audit disfungsional yang lebih komprehensif dengan menguji secara serentak pengaruh variabel-variabel karakteristik individual yang ditemukan pada penelitian ini dan variabel-variabel situasional yang ditemukan pada penelitian-penelitian terdahulu seperti efektivitas kontrol mutu di KAP (Malone dan Robert 1996); gaya kepemimpinan (Kelley dan Margheim 1990; Pierce dan Sweeney 2004).

DAFTAR PUSTAKA

- Akers, M. D., and Eaton, T. V. 2003. "Underreporting of Chargeable Time: The Impact of Gender and Characteristic of Underreporters". **Journal of Managerial Issues**. Vol. XV. No. 1. pp. 82-89.
- , Horngren, C. T., and Eaton, T.V. 1998. "Underreporting of Chargeable Time: A Continuing Problem for Public Accounting Firms". **The Journal of Applied Business Research**. Vol. 15. No. 1. pp. 13-20.
- Alderman, C.W., and Deitrick, J.W. 1982. "Auditor's Perceptions of Time Budget Pressure and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol 1 No.2, pp. 54-58.
- Anderson, C. 1977. "Locus of Control, Coping Behavior, and Performance in a Stress Setting: A Longitudinal Study". **Journal of Applied Psychology**. Vol. 62. August. pp. 446-451.
- Andershon-Gough, F., Grey, C., and Robson, K. 2001. "Test of Time: Organisational Time-Reckoning and the Making of Accountant in Two Multi-National Accounting Firms". **Accounting, Organization and Society**. Vol. 26. pp. 99-122.
- Aranya, N., and Ferris, K. R. 1984. "A Reexamination of Accountants' Organization-Professional Conflict", **The Accounting Review**, Vol. 59 No. 1, pp. 1-15.
- , Pollock, J, and Amernic, J. 1981. "An Examination of Professional Commitment in Public Accounting". **Accounting, Organization and Society**. Vol. 6 No.4. pp. 271-280.
- Arens, A., A., and Loebbecke, J. K., 2002. **Auditing and Integrated Approach**, Eight Edition, New Jersey: Prentice-Hall.
- Basuki dan Mahardani, Y. K. 2006. "Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya", **Jurnal Maksi**. Vol 6, No. 2, pp. 203-223.
- Beehr, T. 1998. An Organizational Psychology Meta-Model of Occupational Stress. In C.L. Cooper (Eds), **Theories of Organizational Stress**. New York, Oxford University Press.

- Byrne, B. M. 2001. **Structural Equation Modeling With AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming**, New Jersey, Lawrence Erlbaum Associates.
- Chan, K. B. 1977. "Individual Differences in Reaction to Stress and Their Personality and Situational Determinants". **Social Science and Medicine**. Vol. 11. pp. 89-103.
- Choo, F., 1986. "Job Stress, Job Performance, and Auditor Personality Characteristics", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 5 No.2, pp. 17-34.
- , 1995. "Auditors' Judgment Performance Under Stress: A Test of The Predicted Relationship by Three Theoretical Models". **Journal of Accounting, Auditing and Finance**. Vol. 10. Summer. pp. 611-641.
- Cook, E. and Kelley, T. 1988, "Auditor Stress and Time Budgets", **The CPA Journal**, Vol. 58, No. 7, pp. 83-86.
- Coram, P., Juliana, Ng, J., and Woodliff, D. 2003. "A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors", **Australian Accounting Review**, Vol. 13 No. 1, pp. 38-45.
- , and -----, 2004, "The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Act under Time Budget Pressure", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 23 No.2, pp. 159-167.
- Daniels, K., and Guppy A. 1992. "Control, Information Seeking Preferences, Occupational Stressors, and Psychological Well-Being". **Work and Stress October-December**. pp. 347-353.
- Davis, W. L., and Davis D. E., 1972, "Internal-External Control and Attribution of Responsibility for Success and Failure", **Journal of Personality**, Vol. 40, pp. 123-136.
- DeAngelo, L.E., 1981. "Auditor Size and Auditor Quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3, pp. 183-199.
- DeZoort, F. T. 1998. "Time Pressure Research in Auditing: Implications for Practice". **The Auditor's Report**. Vol. 22. No.1. pp. 11-14.

- , and Lord, A. T. 1997. "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research In Accounting". **Journal of Accounting Literature**. Vol. 16. pp. 28-65.
- Dirsmith, M., and Covalleski, M. 1985. "Informal Communications, Nonformal Communications, and Mentoring in Public Accounting". **Accounting Organization and Society**, Vol. 10. No. 2. pp. 149-169.
- Donnelly, P. D., Quirin J. J., and O'Bryan D. 2003, "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditor's Personal Characteristics", **Behavioral Research In Accounting**, Vol. 15. pp. 87-110.
- Emmanuel, C., Otley, D. and Merchant, K. 1990, **Accounting for Management Control**, London, Chapman and Hall.
- Evans, B. J. and Goman, G.J. 1993. "General versus Specific Measures of Occupational Stress: An Australian Police Survey". **Stress Medice**. January, pp. 11-20.
- Fleming, M.K. 1980. "Budgeting Practices in Large CPA Firms". **The Journal of Accountancy**. May. pp. 55-62.
- Ford, Robert C. and Rhicardson D. 1994. "Ethical Decision Making: A Review Of The Empirical Literature", **Journal of Business Ethics**, Vol. 13. pp. 205-221.
- Fox, M., Dwyer, D., and Ganster, D. 1993. "Effects of Stressful Job Demands and Control of Physiological and Attitudinal Outcomes in a Hospitals Setting". **Academy of Management Journal**. Vol. 36. pp. 289-318.
- Gaertner, J. F., and Ruhe, J.A. 1981. "Job-Related Stress in Public Accounting", **Journal of Accountancy**. June. pp. 68-74.
- Ghozali, I., dan Fuad 2005. **Structural Equation Modeling: Teori Konsep dan Aplikasi dengan Program Lisrel 8.54**. Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. 2005. **Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS**, Edisi Ketiga, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- , 2005. **Model Persamaan Struktural: Konsep Aplikasi dengan Program Amos Ver. 5.0**, Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- , 2008. **Model Persamaan Struktural: Konsep Aplikasi dengan Program Amos 16.0**, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gibson, J., L., Ivancevich, J.M., and Donnelly, J. H. 1995, **Organizations**, Eight Edition, Richrad D. Irwin.
- Gist E., Willie, and Davidson A. R. 1999. "Research Notes An Exploratory Study of the Influence of Clients on Audit Time Budget Variances", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol.18, No. 1, pp. 101-116.
- Hair, Joseph F., Anderson, Rolph E., Tatham, Ronald L., and Black, William C. 1998. **Multivariate Analysis**. 5Edition, McGraw Hill.
- Hall M., Smith D., and Langfiled-Smith K. 2005. "Accountant's Commitment to Their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research". **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 17. pp. 89-109.
- Herbohn, K. 2004. "Informal Mentoring Relationships and Career Processes of Public Accountants". **The Bristish Accounting Review**. Vol. 36. pp. 369-393.
- Heriningsih, S. 2002. "Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit: Sebuah Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik". **Wahana**, Vol 2, pp. 111-122.
- Herrbach, O. 2001. "Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract. **European Accounting Review**. Vol. 10 No. 4. pp. 787-802.
- Hollenbeck, J. R., Williams, C., R., and Klein, H. J. 1989. "An Empirical Examination of Antecedents of Commitment to Difficult Goals". **Journal of Applied Psychology**. Vol. 74. No. 1. pp.18-23.
- Houston, R. W. 1999. "The effect of Fee Pressure and Client Risk on Auditor Seniors' Time Budget Decisions". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 18, No. 2. pp. 70-86.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001, **Standar Profesional Akuntan Publik**, IAI, Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia-KAP. 2006. **Direktori Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik**. Jakarta. IAI-KAP.

- Indrianto, N., dan Supomo, B. 2002. **Metodologi Penelitian Bisnis**. Edisi Pertama, Cetakan Kedua. Yogyakarta. BPFE.
- Irawati, Y., Petrolina, A.T., dan Mukhlisin. 2005, “Hubungan Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku Dalam Audit”. **Simposium Nasional Akuntansi VIII di Solo**.
- Jeffrey, C., and Weatherholt, N. 1996. “Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accounts”. **Behavioral Research In Accounting**, Vol. 8. pp. 8-29.
- Jennings, B. M. 1990. “Stress, Locus of Control, Social Support, and Psychological Symptoms Among Head Nurses”. **Research in Nursing and Health**. December. pp. 393-401.
- Jones. 1991. “Ethical Decision Making by Individual in Organization: An Issue-Contingent Model”. **Academic of Management Review**, Vol. 16, No. 2, pp. 366-395.
- Jones, C., and Page S. 1986. “Locus of Control, Assertiveness, and Anxiety as Personality Variables in Stress Related Headaches”. **Headache**. July. pp. 369-374.
- Jones, Gwen E. and Michael J. K. 1996. “An Experimental Examination of the Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in the Workplace”. **Journal of Business Ethics**. Vol. 15, pp. 511-523.
- Jusup, AL. H. 2001. **Auditing (Pengauditan)**. Buku Satu. Cetakan Pertama. Yogyakarta. STIE-YKPN.
- Kaplan, and Whitecotton S.M. 2001. “An Examination of Auditor’s Reporting Intentions When another Auditor is Offered Client Employment”. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 20. pp. 45-63.
- Kelley, T. and Margheim, L. 1990. “The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variabel on Dysfunctional Behavior”. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol 9. No. 2. pp. 21-41.
- , and Seiler, R. E. 1982. “Auditor Stress and Time Budget”. **The CPA Journal**, December. pp. 24-34.

- Kreitner, R., and Kinicki, A. 2000. **Organizational Behavior**. Fifth Edition. Mc Graw-Hill.
- Lachman, R., and Aranya N. 1986. "Evaluation of Alternative Models of Commitment and Job Attitude of Professionals". **Journal of Occupational Behavior**. Vol. 7. pp. 227-243.
- Lazarus, R. S. 1995. "Psychological Stress in the Work Place" In Crandall, R and Perrewe, P.L. (eds). **Occupational Stress: A Handbook**. Washington, DC: Taylor & Francis: 3-14.
- Lazarus, R. S., and Folkman, S. 1984. **Stress, Appraisal, and Coping**. New York, Springer Publishing Company.
- Lee, K., Carswell J. J., and Allen N. J. 2000. "A Meta-Analysis Review of Occupational Commitment Relations With Person and Work-Related Variabel". **Journal of Applied Psychology**. Vol. 85 No. 95. pp. 799-811.
- Lefcourt, H. 1982. **Locus of Control: Current Trends in Theory and Research**. Second Edition, Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Lightner, S.S., Adams, S, and Lightner, K. 1982. "The Influence of Situational, Ethical and Expentancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior". **Auditing: Journal of Practice and Theory**. Vol. 2. pp. 1-12.
- Lord, A. T., and DeZoort, F.T. 2001. "The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditor's Responses to Social Influence Pressure", **Accounting Organizations and Society**. Vol. 26. pp. 215-235.
- Malone, C.F., and Robert, R. W. 1996. "Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behavior". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 15. No. 2: pp. 49-64.
- Margheim, L., and Pany K. 1986. "Quality Control, Prematur Sign-off and Underreporting of Time: Some Empirical Findings," **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 5. No. 2. pp. 50-63.
- Marxen, D.E. 1990. "A Behavioral Investigation of Time Budget Preparation in a Competitive Audit Environment", **Accounting Horizon**, June, pp. 47-57.

- Maryanti, P, 2005. "Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Individual Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa)". *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi*, Vol 5. No. 2. pp. 213-225.
- McDaniel, L. S, 1990. "The Effect of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance". **Journal of Accountancy Research**. Vol. 28. pp. 267-285.
- McNair, C.J. 1991. "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior". **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 16 No. 7. pp. 635-653.
- Meyer, J. P., Allen, N. J., and Smith, C., A. 1993, Commitment to Organizations and Occupations: Extensions and Test of a Three-Component Conceptualization", **Journal of Afflied Psychology**, Vol 78. No. 4, pp. 538-551.
- , and -----, 1997, **Commitment in the Workplace: Theory, Research and Application**. Thousand Oaks. CA: Sage.
- Moreno, K., and Bhattacharjee, S. 2003. "The Impact of Pressure from Potential Client Business Opportunities on the Judgment of Auditors across Professional Ranks". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 22. No. 1. pp. 13-28.
- Otley, D. T., and Pierce, B. J. 1996a. "Audit Time Budget Pressure: Consequence and Antecedents". **Accounting, Auditing and Accountability Journal**. Vol. 9 No. 1. pp. 31-58.
- , and -----, 1996b. "The Operation of Control System in Large Audit Firms". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol.15, No. 2, pp. 65-84.
- Parkes, K. 1984. "Locus of Control, Cognitive Appraisal and Stressful Episode". **Journal of Personality and Social Psychologi**". Vol. 43, March, 655-688.
- Patten, D. M. 1995. "Supervisory Action an Job Satisfaction: An Analysis of Differences Between Large and Small Accounting Firms". **Accounting Horizons**. Vol. 9. No. 2. pp. 17-28.
- Pierce, B, and Sweeney, B. 2004, "Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation". **European Accounting Review**. Vol. 13. No. 1. pp. 415-441.

- Ponemon, L.A. 1992 "Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental-Lab Study". **Contemporary Accounting Research**. Vol. 9. pp. 71-189.
- Raghuathan, B. 1991. "Premature Signing-Off of Auditor Procedure an Analysis". **Accounting Horizon**. Vol. 5. No. 2. pp. 71-79.
- Ress, D. W., and Cooper, C. L., 1992. "The Occupational Stress Indicator Locus of Control Scale: Should this be Regarded as a State Rather than Trait Measure?". **Work and Stress January-March**. pp. 45-48.
- Robbins, S.P., 2001. **Organizational Behavior**. New Jersey: Prentice-Hall.
- Rotter, J. 1966. Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement. **Psychological Monographs: General and Applied**
- Schil, T., and Beyler, J. 1992. "Self-Defeating Personality and Strategies for Coping with Stress". **Psychological Report 71**. pp. 67-70.
- Sekaran, U. 2003. **Research Methods for Business: A Skill-Building Approach**. Fourt Edition. New York. John Wiley and Sons Inc.
- Setiawan, I. A., dan Ghozali, I. 2006. **Akuntansi Keperilakuan: Konsep dan Kajian Empiris Perilaku Akuntan**. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Shapeero, M., Koh, H.C., and Killough, L.N. 2003. "Underrorting and Premature Sign-off in Public Accounting". **Managerial Auditing Journal**". Vol. 18. No. 6/7. pp. 478-489.
- Shaub, M. K., Find, D. W., and Munter, P. 1993. "The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity". **Behavioral Research in Accounting**. Vol. 5. pp. 145-169.
- Siegel, G., and Marconi. 1989. **Behavioral Accounting**. Cincinnati. South-Western Publishing Co.
- Smith, D., and Hall, M., 2008. "An Empirical Examination of a Three-Component Model of Profesissional Commitment among Public Accountant". **Behavioral Research in Accounting**. Vol. 20. No. 1. pp. 75-92.
- Smith, K. J., and Everly, G. S. 1990. "An Intra and Inter-Occupational Analysis of Stress". **Psychological Reports**. December. pp. 755-758.

- Smith, W. R., Hutton, M. R, and Jordan, C. E. 1996. "Underreporting of Time: Accountants are Doing It More and Enjoying It Less". **The CPA Journal**, Vol. 66. No. 10. pp. 67-70.
- Tanck, R. H., and Robbin, P. R. 1979. "Assertiveness, Locus of Control, and Coping Behaviors Used to Diminish Tension". **Journal of Personality Assessment**, Vol. 43. February. pp. 396-400.
- Torestad, B., Olah, A., and Magnuson. 1989. "Individual Control, Intensity of Reactions and Frequency of Occurance: An Empirical Study of Cross-Culturally Invariant Relationships". **Perceptual and Motor Skill June**. pp. 1339-1350.
- Trevino, L. K., 1986. "Ethical Decision Making in Organizations: A Person Situation Interactionist Model". **Academy of Management Review**. Vol. 11 No. 3. pp. 601-617.
- Tsui, J. S. L., and Gul, F. A. 1996. "Auditors' Behaviour in Audit Conflict Situation: A Research Notes on The Role of Locus of Control and Ethical Reasoning", **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 21. No.1. pp. 41-51.
- Waggoner, J. B., and Cashell, J. D. 1991. "The Impact of Time Pressure on Auditor's Performance". **CPA Journal**, Vol. 50. No. 1. pp. 27-32.
- Wells-Parker, E., Miller, D. I., and Topping, J. S. 1990. "Development of Control-of-Outcome Scales and Self-Efficacy Scales for Women in Four Life Roles". **Journal of Research in Personality**. June. pp. 224-237.
- Weningtyas S., Setiawan D., dan Triamoko H. 2006. "Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit". **Simposium Nasional Akuntansi IX di Padang**.
- Willet, C., and Page M. 1996. "A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants", **British Accounting Review**, Vol. 28, pp. 101-120.
- Wilson, T. E., and Grimlund, R. A. 1990, "An Examination of the Importance of an Auditor's Reputation". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 9, No. 2. pp. 43-59.

Semarang, 13 Desember 2007

Hal : Permohonan Pengisian Kuesioner
Lampiran : 2 set berkas

Kepada Yth:
Bapak/Ibu Pimpinan
KAP.....
di
Tempat

Dengan hormat,

Kami yang bertanda tangan di bawah ini Adanan Silaban mahasiswa program Strata Tiga (S3) Universitas Diponegoro Semarang, sedang melakukan penelitian untuk penyusunan Disertasi. Sehubungan dengan hal tersebut, kami memohon ijin dan mengharapkan kesediaan Bapak/Ibu memperkenalkan auditor yang bekerja pada KAP yang Bapak/Ibu pimpin untuk berpartisipasi dalam penelitian ini. Auditor yang diharapkan berpartisipasi adalah; junior, senior, supervisor, manajer dan partner yang terlibat dalam audit umum laporan keuangan dengan pengalaman audit minimal 2 tahun.

Untuk maksud tersebut di atas, dengan ini kami kirimkan kuesioner untuk diisi auditor yang bekerja pada KAP yang Bapak/Ibu pimpin. Untuk mendapatkan sampel yang representatif kami mengharapkan partisipan yang akan mengisi kuesioner ini meliputi auditor pada semua posisi dan dipilih secara random. Selanjutnya kuesioner yang sudah diisi, dimohon untuk dikirimkan pada alamat kami atau kami akan menjemputnya dari KAP Bapak/Ibu.

Surat dari Pengelola Program Strata Tiga Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang dengan ini saya lampirkan. Kami menjaga kerahasiaan responden sesuai dengan etika penelitian, dan oleh karena itu responden tidak perlu menuliskan identitas nama atau KAP. Lagi pula data yang kami peroleh akan dianalisis dan disajikan dalam disertasi dalam bentuk agregat. Setelah selesainya penelitian, ringkasan hasil penelitian akan kami berikan jika Bapak/Ibu menghendaki.

Demikianlah permohonan kami ini, atas terkabulnya permohonan ini sebelumnya kami menghaturkan terimakasih yang sebesar-besarnya.

Hormat Kami,

Adanan Silaban

Permohonan Pengisian Kuesioner

Kami sedang melakukan penelitian untuk mengetahui tindakan-tindakan tertentu yang dilakukan auditor pada pelaksanaan prosedur audit serta faktor-faktor yang berhubungan dengan tindakan-tindakan tersebut. Dalam kesibukan Bapak/Ibu kami memohon dan mengharapkan kesediaan Bapak/Ibu meluangkan waktu untuk mengisi kuesioner ini demi pengembangan profesi akuntan publik di Indonesia.

Data yang diperoleh dari penelitian ini semata-mata hanya dipergunakan untuk tujuan ilmiah, dan hasilnya akan diagregasikan secara statistik. Kami menjamin kerahasiaan data dan identitas Bapak/Ibu, dan untuk itu Bapak/Ibu tidak perlu mencantumkan identitas nama maupun KAP tempat Bapak/Ibu bekerja.

Kuesioner ini terdiri dari 5 bagian. Kami mohon Bapak/Ibu mengisinya secara lengkap. Waktu yang dibutuhkan untuk mengisi kuesioner ini secara lengkap kira-kira 25 menit. Setelah Bapak/Ibu selesai mengisi kuesioner ini mohon diberikan kepada pimpinan KAP atau kontak person. Kami menghaturkan terimakasih atas kesediaan Bapak/Ibu mengisi kuesioner ini. Semoga informasi yang Bapak/Ibu berikan bermanfaat untuk pengembangan ilmu pengetahuan dan profesi akuntan publik di Indonesia.

Bagian A: Demografi

Untuk setiap pertanyaan berikut, mohon beri tanda silang (X) atau tanda check list (√) pada kotak yang tersedia sesuai dengan pilihan Bapak/Ibu atau mengisi data yang sesuai pada tempat yang disediakan.

1. Jenis Kelamin:

☐ Laki-Laki

☐ Perempuan

2. Pendidikan Terakhir

☐ Strata Tiga

☐ Strata Dua

☐ Strata Satu

☐ Lainnya

3. Apakah Bapak/Ibu memiliki nomor register akuntan?

☐ Ya

☐ Tidak

4. Lama Bekerja pada KAP:tahunbulan

5. Jabatan atau posisi bapak/ibu di KAP saat ini sebagai:

☐ Partner

☐ Manajer

☐ Supervisor

☐ Senior

☐ Junior

6. Lama bapak/ibu menduduki posisi saat ini:.... tahunbulan

7. KAP tempat bapak/ibu bekerja dapat dikategorikan sebagai:

☐ KAP Afiliasi

☐ KAP Non-Afiliasi

KAP Afiliasi adalah KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP Asing.

8. Jika Bapak/Ibu bekerja pada KAP Afiliasi, apakah KAP tempat Bapak/Ibu bekerja berafiliasi dengan KAP yang tergolong pada KAP Empat Besar (*Big-Four*)?

☐ Ya

☐ Tidak

9. Jumlah auditor yang bekerja pada KAP tempat bapak/ibu bekerja:

☐ Kurang dari 25 orang

☐ Antara 26-50 orang

☐ Antara 51-100 orang

☐ Lebih dari 100 orang

Bagian B: Tindakan-Tindakan Pada Pelaksanaan Prosedur Audit

Pertanyaan dalam bagian ini bertujuan untuk memperoleh informasi berkaitan dengan tindakan-tindakan tertentu yang Bapak/Ibu lakukan pada pelaksanaan prosedur audit atas audit umum laporan keuangan. Kami mohon beri tanda silang (X) atau tanda check list (√) pada pilihan jawaban yang sesuai dengan pengalaman Bapak/Ibu pada tempat yang disediakan.

1 = Hampir Tidak Pernah (HTP)

2 = Jarang (J)

3 = Kadang-kadang (K)

4 = Sering (S)

5 = Hampir Selalu (HS)

B1. Perilaku Reduksi Kualitas Audit

No	Pertanyaan	HTP	J	K	S	HS
1	Seberapa sering Bapak/Ibu tidak melaksanakan atau mengabaikan satu atau beberapa prosedur audit yang ditentukan dalam program audit?					
2	Seberapa sering Bapak/Ibu kurang memberi perhatian terhadap validitas dan keakuratan dokumen klien?					
3	Seberapa sering Bapak/Ibu melakukan pengujian hanya pada sebahagian item sampel dari item sampel yang ditentukan pada program audit?					

4	Seberapa sering Bapak/Ibu tidak memperluas <i>scope</i> pengujian ketika terdeteksi suatu pos atau akun yang meragukan?					
5	Seberapa sering Bapak/Ibu menggunakan penjelasan klien sebagai pengganti bukti yang tidak dapat diperoleh selama pelaksanaan audit?					
6	Seberapa sering Bapak/Ibu tidak melakukan investigasi lebih lanjut atas kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum?					
7	Seberapa sering Bapak/Ibu mengurangi pekerjaan audit dari yang seharusnya dilaksanakan sebagaimana ditetapkan pada program audit?					
8	Seberapa sering Bapak/Ibu merubah atau mengganti prosedur audit dari ketentuan yang ditetapkan pada program audit?					
9	Seberapa sering Bapak/Ibu mengandalkan hasil pekerjaan klien sebagai pengganti prosedur audit yang ditetapkan pada program audit?					
10	Seberapa sering Bapak/Ibu tidak melakukan dokumentasi bukti audit atas pelaksanaan suatu prosedur audit yang disyaratkan sesuai program audit?					

B2. Perilaku *Underreporting of Time*

No	Pertanyaan	HTP	J	K	S	HS
1	Seberapa sering Bapak/Ibu melaporkan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan atas pelaksanaan tugas audit?					
2	Seberapa sering Bapak/Ibu melaksanakan tugas audit di luar jam kerja (waktu personal) serta tidak melaporkan waktu audit yang digunakan tersebut?					
3	Seberapa sering Bapak/ibu mengalihkan waktu audit yang digunakan atas pelaksanaan tugas audit pada klien tertentu kepada klien yang lain?					

Bagian C: Anggaran Waktu Audit

Pertanyaan dalam bagian ini bertujuan untuk memperoleh informasi berkaitan dengan pengalaman Bapak/Ibu atas anggaran waktu pada pelaksanaan audit. Mohon beri tanda silang (X) atau tanda check list (✓) pada kolom yang paling sesuai dengan pengalaman Bapak/Ibu.

1 = Hampir Tidak Pernah (HTP)

2 = Jarang (J)

3 = Kadang-kadang (K)

4 = Sering (S)

5 = Hampir Selalu (HS)

No	Pertanyaan	HTP	J	K	S	HS
1	Seberapa sering bapak/ibu merasakan terdapat suatu kewajiban untuk melaksanakan prosedur audit tertentu pada batas anggaran waktu yang ditetapkan?					
2	Seberapa sering bapak/ibu merasakan pelaksanaan prosedur audit tertentu dalam batas anggaran waktu merupakan hal yang sangat penting untuk dipatuhi atau dicapai?					
3	Seberapa sering bapak/ibu merasakan anggaran waktu audit sebagai kendala untuk pelaksanaan atau penyelesaian suatu prosedur audit tertentu?					
4	Seberapa sering Bapak/Ibu merasakan pelaksanaan atau penyelesaian prosedur audit tertentu pada anggaran waktu yang dialokasikan sulit untuk dilakukan?					
5	Seberapa sering Bapak/Ibu merasakan anggaran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan atau penyelesaian prosedur audit tertentu tidak mencukupi?					
6	Seberapa sering Bapak/Ibu merasakan anggaran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan atau penyelesaian prosedur audit tertentu sangat ketat?					

Bagian D: Locus of Control

Pertanyaan dalam bagian ini bertujuan untuk memperoleh informasi tentang bagaimana Bapak/Ibu mempertautkan antara keberhasilan atau kegagalan dalam suatu lingkungan pekerjaan dengan faktor-faktor yang berhubungan dengan hal tersebut. Kami mohon beri tanda silang (X) atau tanda check list (√) pada pilihan jawaban yang paling sesuai dengan pendapat Bapak/Ibu pada tempat yang tersedia .

1 = Sangat Tidak Setuju (STS)

2 = Tidak Setuju (TS)

3 = Tidak Ada Pendapat (TP)

4 = Setuju (S)

5 = Sangat Setuju (SS)

No	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1	Pekerjaan merupakan suatu kegiatan yang dilakukan seseorang untuk menghasilkan uang atau sesuatu yang berguna bagi kehidupannya.					
2	Dalam kebanyakan pekerjaan, seseorang dapat memperoleh yang diharapkannya atau diinginkannya seperti yang dia rencanakan sebelumnya.					
3	Suatu tugas dapat dikerjakan dengan baik, apabila didukung perencanaan yang baik.					
4	Jika seorang bawahan merasa tidak puas dengan keputusan yang dibuat atasannya, maka bawahan tersebut sebaiknya tetap melakukan usaha (seperti memberi usulan atau masukan kepada atasannya).					
5	Untuk memperoleh suatu pekerjaan yang sesuai dengan yang diharapkan memerlukan suatu keberuntungan.					
6	Jika seseorang mendapatkan uang atau penghargaan, hal tersebut merupakan suatu keberuntungan.					
7	Pada umumnya seseorang dapat mengerjakan tugasnya dengan baik bila mereka berusaha secara sungguh-sungguh.					
8	Dalam upaya memperoleh suatu pekerjaan atau posisi yang lebih baik, seseorang harus mempunyai anggota keluarga atau teman yang menduduki posisi penting.					

9	Promosi dalam karier merupakan suatu keberuntungan.					
10	Dalam memperoleh suatu pekerjaan yang sesuai, kenalan atau teman lebih penting daripada kemampuan yang kita miliki.					
11	Promosi diberikan kepada karyawan yang dapat melaksanakan suatu pekerjaan dengan baik.					
12	Untuk dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan seperti uang atau kekayaan, seseorang harus mempunyai kenalan atau teman yang tepat					
13	Untuk menjadi karyawan yang berprestasi diperlukan suatu keberuntungan					
14	Pada umumnya, karyawan yang melaksanakan suatu pekerjaan dengan baik akan mendapatkan imbalan atau penghargaan yang sepadan					
15	Pengaruh yang diberikan karyawan terhadap atasannya lebih besar daripada pengaruh yang dipikirkan karyawan tersebut.					
16	Keberuntungan merupakan faktor utama yang membedakan orang yang berhasil dan gagal dalam tugasnya.					

Bagian E: Komitmen Profesional

Pertanyaan dalam bagian ini bertujuan untuk memperoleh informasi mengenai pendapat Bapak/Ibu terhadap profesi auditor yang sedang Bapak/Ibu jalani pada KAP saat ini. Mohon beri tanda silang (X) atau tanda check list (√) pada pilihan jawaban yang sesuai dengan pendapat Bapak/Ibu pada tempat yang tersedia.

- 1 = Sangat Tidak Setuju (STS)
- 2 = Tidak Setuju (TS)
- 3 = Tidak Ada Pendapat (TP)
- 4 = Setuju (S)
- 5 = Sangat Setuju (SS)

E1. Komitmen Profesional Afektif

No	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1	Saya merasa bahagia jika dapat menghabiskan karir sebagai auditor.					
2	Saya sangat antusias (bersemangat) menceritakan profesi auditor kepada pihak lain di luar profesi auditor.					
3	Saya merasakan masalah yang terjadi pada profesi auditor sama seperti masalah pribadi saya sendiri.					
4	Saya memiliki keterikatan emosional dengan profesi auditor.					
5	Saya merasa bangga menjadi bagian dari profesi auditor.					
6	Profesi sebagai auditor memiliki arti atau makna yang sangat penting bagi saya.					

E2. Komitmen Profesional *Continuance*

No	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1	Saya merasa rugi jika saya beralih dari profesi auditor pada profesi lain.					
2	Beralih dari profesi auditor pada profesi lain mengakibatkan pengorbanan personal.					
3	Bekerja sebagai auditor pada KAP merupakan suatu kebutuhan dan keinginan saya.					
4	Banyak yang terganggu dalam kehidupan kami, jika saya beralih dari profesi auditor pada profesi lain.					

5	Beralih dari profesi auditor pada profesi lain merupakan suatu hal yang sulit untuk saya lakukan pada saat ini.					
6	Banyak hal yang sudah saya lakukan pada profesi auditor, dan hal tersebut menjadi pertimbangan saya untuk tidak beralih profesi.					

E3. Komitmen Profesional Normatif

No	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1	Saya meyakini bekerja sebagai auditor merupakan suatu kewajiban.					
2	Saya memiliki loyalitas pada profesi, dan oleh karena itu saya tetap menekuni profesi auditor.					
3	Saya memiliki tanggungjawab moral untuk tetap berada pada profesi auditor.					
4	Saya merasa bersalah jika meninggalkan atau keluar dari pekerjaan saya sebagai auditor.					
5	Meskipun terdapat kesempatan atau peluang yang menguntungkan saya, kesempatan tersebut bukan merupakan alasan untuk meninggalkan profesi auditor.					
6	Saya meyakini seseorang yang telah dididik dalam profesi auditor memiliki suatu tanggungjawab untuk tidak beralih pada profesi lain selama periode atau kurun waktu tertentu.					

Terimakasih atas partisipasi Bapak/Ibu. Bila ada pendapat Bapak/Ibu tentang materi kuesioner atau saran berkaitan dengan penelitian ini mohon dituliskan pada tempat yang tersedia di bawah ini.

Tempat untuk pendapat/saran:
